

BESKATNING AV INNTEKT AV FAST EIENDOM I UTLANDET

Kandidatnummer: 670

Veileder: Aleksander Grydeland

Leveringsfrist: 25. november 2007

Til sammen 17.580 ord

08.07.2008

Innholdsfortegnelse

<u>1</u>	<u>INNLEDNING</u>	<u>1</u>
1.1	GENERELT OM EMNET	1
1.2	PROBLEMSTILLINGER	1
1.3	AVGRENSNINGER	2
1.4	JURIDISK METODE	3
1.5	BEGREPER	3
1.6	GENERELT OM SKATTEAVTALENE	5
1.6.1	KILDEPRINSIPPET	5
1.6.2	INTERNASJONAL DOBBELTBESKATNING	6
1.6.3	SKATTEAVTALE	6
1.6.4	KORT OM SKATTEAVTALENS OPPBYGNING	7
1.6.5	FAST EIENDOMSBEGREPET I SKATTEAVTALENE	7
1.6.6	FRADRAGSRETT	8
<u>2</u>	<u>DIREKTE INVESTERINGER I FAST EIENDOM</u>	<u>10</u>
2.1	NORSK RETT	10
2.1.1	Å EIE FAST EIENDOM I UTLANDET - AVKASTNING	10
2.1.2	Å KJØPE FAST EIENDOM I UTLANDET	21
2.1.3	Å SELGE FAST EIENDOM I UTLANDET - GEVINSTBESKATNING	23
2.2	SKATTEAVTALENE	31
2.2.1	Å EIE FAST EIENDOM I UTLANDET - AVKASTNING	31
2.2.2	Å KJØPE FAST EIENDOM I UTLANDET	33
2.2.3	Å SELGE FAST EIENDOM I UTLANDET	33
<u>3</u>	<u>INVESTERING GJENNOM UTENLANDSK AKSJESELSKAP E.L.</u>	<u>35</u>

3.1	NORSK RETT	35
3.1.1	Å EIE AKSJER I SELSKAP I UTLANDET SOM EIER FAST EIENDOM I UTLANDET - INNTEKTSSKATT AV AKSJEUTBYTTE	35
3.1.2	Å KJØPE AKSJER I SELSKAP I UTLANDET SOM EIER FAST EIENDOM I UTLANDET	37
3.1.3	Å SELGE AKSJER I SELSKAP I UTLANDET SOM EIER FAST EIENDOM I UTLANDET	38
3.2	SKATTEAVTALENE	41
3.2.1	Å EIE AKSJER I SELSKAP I UTLANDET SOM EIER FAST EIENDOM I UTLANDET - INNTEKTSSKATT AV AKSJEUTBYTTE	41
3.2.2	Å KJØPE AKSJER I SELSKAP I UTLANDET SOM EIER FAST EIENDOM I UTLANDET	42
3.2.3	Å SELGE AKSJER I SELSKAP I UTLANDET SOM EIER FAST EIENDOM I UTLANDET	43
4	<u>DELTAKERLIGNET SELSKAP</u>	46
4.1	NORSK RETT	46
4.1.1	Å EIE ANDELER I DELTAKERLIGNET SELSKAP I UTLANDET SOM EIER FAST EIENDOM I UTLANDET - INNTEKTSSKATT	46
4.1.2	Å KJØPE ANDEL I DELTAKERLIGNET SELSKAP I UTLANDET SOM EIER FAST EIENDOM I UTLANDET	47
4.1.3	Å SELGE ANDELER I DELTAKERLIGNET SELSKAP I UTLANDET SOM EIER FAST EIENDOM I UTLANDET	48
4.2	SKATTEAVTALENE	49
4.2.1	Å EIE ANDELER I UTENLANDSK DELTAKERLIGNET SELSKAP SOM EIER FAST EIENDOM I UTLANDET - INNTEKTSSKATT	49
4.2.2	Å KJØPE ANDELER I UTENLANDSK DELTAKERLIGNET SELSKAP SOM EIER FAST EIENDOM I UTLANDET	50
4.2.3	Å SELGE ANDELER I UTENLANDSK DELTAKERLIGNET SELSKAP SOM EIER FAST EIENDOM I UTLANDET	51
5	<u>INTERN NORSK TIDFESTING</u>	53
5.1	TIDFESTING AV INNTEKT/GEVINST	53
5.2	TIDFESTING AV KOSTNADER/AVSKRIVNINGER OG FREMFØRING AV UNDERSKUDD	55

<u>6</u>	<u>AVVERGELSE AV INTERNASJONAL DOBBELTBESKATNING</u>	<u>56</u>
6.1	INTERNRETTENS OG SKATTEAVTALENS VILKÅR FOR KREDITFRADRA	56
6.2	SKATT I FREMMED STAT	57
6.3	SAMME SKATTYTER	59
6.4	KREDITFRADRAGETS OMFANG - MAKSIMALT KREDITFRADRA	61
6.4.1	FAKTISK DOBBELTBESKATNING	61
6.4.2	INNTEKTSPERIODE OG TIDFESTING	63
6.4.3	FREMFØRINGSADGANG	64
<u>7</u>	<u>LITTERATURLISTE</u>	<u>65</u>
7.1	NORGES LOVER	65
7.2	FORSKRIFT	65
7.3	LITTERATUR	65
7.4	FORARBEIDER	66
7.5	RETTSPRAKSIS	66
7.6	ANDRE KILDER	67

1 INNLEDNING

1.1 GENERELT OM EMNET

Flere og flere nordmenn investerer i fast eiendom i utlandet. Det oppstår da et behov for å kjenne til de skattemessige konsekvensene av investeringene.

Denne fremstillingen omhandler inntektsskattespørsmål som oppstår i forbindelse med fast eiendom som ligger i utlandet. For skattyteren vil det da være viktig både å kjenne til interne norske rettsregler og hvilken betydning skatteavtalene har for henholdsvis norsk og utenlandsk beskatning.

Derfor vil naturlig nok noen av reglene som behandles gjelde uavhengig av om inntekten er oppebåret fra fast eiendom eller andre inntektskilder, og uavhengig av om den faste eiendommen befinner seg i Norge eller utlandet.

Jeg forutsetter at skattyter både etter norsk intern rett og etter skatteavtalene er en fysisk person bosatt eller et aksjeselskap hjemmehørende, i Norge.

1.2 PROBLEMSTILLINGER

Hovedproblemstillingene i denne oppgaven er de inntektsskattespørsmål som møter skattyteren når vedkommende, direkte eller indirekte, investerer i fast eiendom, og da spesielt i utlandet. De indirekte investeringene jeg har valgt er investering gjennom henholdsvis et utenlandsk aksjeselskap og et utenlandsk deltakerlignet selskap.

Under disse formene for investeringer har jeg valgt å behandle problemstillingene som skattyteren står overfor når vedkommende *eier*, eller *selger*, fast eiendom i utlandet. Jeg har også kort behandlet virkningen av å *kjøre* fast eiendom.

Fokus er lagt spesielt på direkte investeringer av fast eiendom, og da spesielt fast eiendom med bolig- eller fritidsformål.

Felles for alle disse problemstillingene er at både Norge og eiendomsstaten kan ha beskatningsrett etter hver sine interne regler. Da kan det oppstå dobbelbeskatning. Da er en problemstilling hvilke interne norske regler som avverger dobbeltbeskatning.

Også en skatteavtale mellom Norge og eiendomsstaten kan begrense skatteplikten for å unngå dobbeltbeskatning. Da er problemstillingen hvem av statene som gis førsterett til beskatning gjennom denne skatteavtalen.

Skatteavtalen kan også gi både Norge og eiendomsstaten beskatningsrett. Da er problemstillingen i hvilket omfang den respektive stat har beskatningsrett.

1.3 AVGRENSNINGER

Generelt avgrenser fremstillingen mot spørsmål som ikke har noe å gjøre med inntekt fra fast eiendom. I tillegg er fokus lagt på inntekt fra fast eiendom i utlandet.

Fremstillingen avgrenser mot å behandle skattytere som ikke er bosatt eller hjemmehørende i Norge. Den avgrenser også mot skattytere bosatt på Svalbard eller Jan Mayen, jfr henholdsvis lov av 29. november 1996, nr. 68 og lov av 29. november 1996, nr. 69.

Det er ikke plass til å ta opp alle skatterettslige spørsmål vedrørende fast eiendom i denne oppgaven. Som nevnt fokuserer oppgaven på å eie, kjøpe og selge fast eiendom. Derfor er behandlingen av bruksrett i fast eiendom begrenset. Derfor faller tomtefeste utenfor målet med oppgaven. Fokus er lagt på boligeiendom. Derfor er det avgrenset mot petroleumsvirksomhet og kraftforetak, jfr henholdsvis lov av 13. juni 1975 nr. 35 og skattelovens kapittel 18.

Fremstillingen avgrenser mot å behandle andre staters interne rett. Derfor fokuserer fremstillingen på norsk intern rett og skatteavtalene. Fremstillingen avgrenser også mot å behandle alle skatteavtaler. Imidlertid er Mønsteravtalen behandlet da den er modell for mange lands skatteavtaler. I tillegg har jeg valgt ut den nordiske skatteavtalen og skatteavtalen med Spania.

1.4 JURIDISK METODE

For norske skattytere gjelder de norske internrettslige skattereglene, og dermed følger anvendelse av den alminnelige norske juridiske metode. Derfor har jeg i hovedsak drøftet skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14.

Det som er spesielt for tema i denne oppgaven er at skattyteren møter skatteplikt både fra Norge og fra utlandet. Derfor er de skatteavtalene som Norge har inngått med andre stater en relevant rettskildefaktor.

Et spørsmål som da oppstår er anvendelsen av skatteavtalene i forholdet til interne norske regler. Andre traktater må inkorporeres eller transformeres ved at det vedtas en ny lov. Imidlertid gjelder en skatteavtale umiddelbart dersom den er inngått i medhold av lov av 28. juli 1949 nr. 15 - dobbeltbeskatningsloven. Forutsatt at avtalen er inngått i gjensidighet kan "*Kongen med Stortingets samtykke*" inngå avtaler med andre stater, jfr dobbeltbeskatningsloven § 1. Dermed har den enkelte skatteavtalen lovs trinnhøyde. Nyere lover kan være i strid med eldre skatteavtaler. Da følger det vanligvis av lex posterior-prinsippet at nyere lovgivning går foran eldre, men etter norsk rett er det en presumsjon for at skatteavtalene er lex specialis. Derfor anvendes skatteavtalene som andre norske lover, men med trinnhøyde over andre norske skatteregler om ikke lovgiveren uttrykkelig har forutsatt at nyere lov skal fortrenge eldre lov/skatteavtale.

1.5 BEGREPER

Det følger av sktl § 2-1, 9. ledd for personer og § 2-2, 6 ledd for selskaper at "*Skatteplikten gjelder all formue og inntekt her i riket og i utlandet*". Det vil si at i Norge beskattes alle som har alminnelig skatteplikt for all inntekt, uavhengig av hvor i verden den er opptjent. Fast eiendom i utlandet beskattes derfor som om eiendommen skulle ha ligget i Norge. Dermed følger norsk skattelovgivning *globalinntektsprinsippet* - som gir hjemstaten beskatningsrett. Noen land følger derimot kildeprinsippet.¹

¹ Se om kildeprinsippet i kap. 1.6.1

Det hersker et alminnelig *symmetriprinsipp* i norsk skatterett. Ved etterfølgelse unngås dobbeltbeskatning og dobbelt fradragsføring. Det gis som regel kun fradrag for kostnader som har tilknytning til inntekt.² Dette henger nært sammen med globalinntektsprinsippet. Akkurat som all formue i fast eiendom og all inntekt fra denne eiendommen gir skatteplikt til Norge, gir også all gjeld, gjeldsrenter og vedlikeholdskostnader fradragsrett i Norge.

Begrepet '*fast eiendom*' skiller seg fra løsøre ved at fast eiendom er en urørlig realgjenstand. I Norge er den skatterettslige betydningen av begrepet '*fast eiendom*' lik den tingsrettslige betydningen av begrepet. Begrepet '*fast eiendom*' omfatter både grunn med og uten bebyggelse, brakker, ledningsmaster, kraftverk, vindmøller, fabrikker, andre anlegg, veier, broer, tunneler og øvrig infrastruktur. Dette vil si tomt med eller uten én eller flere bygninger. Skatterettslig skilles det både mellom tomt og bebygdt tomt, og mellom fast eiendom med boligformål og fast eiendom med næringsformål. Tilbehør til fast eiendom som er fastmontert eller spesielt tilpasset til eiendommen er også vanlig å regne som del av den faste eiendommen.

I denne oppgaven fokuserer jeg som nevnt spesielt på fast eiendom med bolig- eller fritidsformål.

At man er *eier* av fast eiendom vil si at man i utgangspunktet har den fulle juridiske og fysiske råderett over den faste eiendommen. Jeg avgrenser mot hvilket omfang eierens rådighetsrett har, da denne oppgaven konkret fokuserer på de skatterettslige sidene ved det å sitte med, kjøpe eller selge fast eiendom. Ved skattlegging av inntekt fra fast eiendom er det essensielt å fastslå hvem som sitter som eier av den faste eiendommen, og dermed i utgangspunktet anses å være den som har inntekt fra eiendommen. Det er den skattyteren som sitter som eier av den faste eiendommen på det tidspunktet inntekten oppebæres, som anses som den skatterettslige eieren. Man anses som skatterettslig eier både om man eier

² Se mer i kapittel 2.1.1.1.3

eller har varig (stetsevarig) bruksrett i den faste eiendommen. Man anses som stetsevarig bruksrettshaver om den varige bruksretten har en varighet på over 99 år.³

Tilsvarende har den skatterettslige eieren/stetsevarige bruksrettshaveren fradragsrett for kostnader som er tilknyttet denne inntekten.

1.6 GENERELT OM SKATTEAVTALENE

Skatteavtalene kan kun begrense skatteplikten til Norge eller eiendomsstaten.

Den hjemler ikke beskatning av inntekt eller fradrag for kostnader, og kan derfor ikke bestemme hardere beskatning eller større fradrag enn det som ville blitt utfallet etter intern rett. Selve gjennomføringen av beskatningen skjer i henhold til den interne retten i den staten som har beskatningsretten.

1.6.1 KILDEPRINSIPPET

Inntekter fra den faste eiendommen i utlandet vil alltid ha sin kilde fra det landet eiendommen ligger. For dette landet vil det derfor være nærliggende å bruke kildeprinsippet. Beskatning etter kildeprinsippet vil si at kapitalen beskattes i det landet den er oppebåret eller befinner seg. De fleste skatteavtalers bestemmelser om fast eiendom bygger på kildeprinsippet. Også i Norge anvendes i utgangspunktet kildeprinsippet overfor utlendingers *"formue i og inntekt av fast eiendom... som vedkommende eier eller rår over"* her i Norge, jfr sktl § 2-3, 1. ledd, bokstav a.

³ Se Lignings-ABC 2006 s. 905, kap. om rettigheter i fast eiendom, pkt. 1.3. Man anses også som stetsevarig bruksrettsinnehaver selv om rettigheten har en varighet av 99 år eller mindre, dersom rettigheten bare er oppsigelig fra bruksrettshaverens side.

1.6.2 INTERNASJONAL DOBBELTBESKATNING

Globalinntektsprinsippet og kildeprinsippet krysser hverandre. Anvendelse av begge prinsipper medfører dobbeltbeskatning. Skattyteren beskattes både i hjemlandet og i det fremmede landet for den samme inntekten eller formuen. Når to forskjellige stater skattlegger den samme inntekten eller formuen, kalles det internasjonal dobbeltbeskatning.

Typisk eksempel er at skattyter har alminnelig skatteplikt i Norge basert på hjemstatsbeskatning, men også har en begrenset skatteplikt i eiendomsstaten basert på kildebeskatning. Et annet eksempel er at skattyter anses å ha alminnelig eller begrenset skatteplikt til to eller flere stater samtidig.

Skatteavtalene begrenser bare juridisk dobbeltbeskatning. Det vil si at to stater beskatter den samme inntekten. Økonomisk dobbeltbeskatning som oppstår ved at den samme staten skattlegger den samme inntekten to ganger omfattes ikke av skatteavtalene.

Det anses ikke som internasjonal dobbeltbeskatning om skattene ikke gjelder samme inntekt og formue.⁴

1.6.3 SKATTEAVTALE

For å motvirke internasjonal dobbeltbeskatning inngår stater skatteavtaler seg i mellom.

Norsk skatteretts etterfølgelse av globalinntektsprinsippet er kun et utgangspunkt.

Skatteplikten til Norge "*kan begrenses*" ved skatteavtaler som er inngått i medhold av lov av 28. juli 1949 nr. 15 - heretter bare benevnt '49-loven' - jfr sktl § 2-37, 1. ledd.

Norge "*kan*" gjennom skatteavtaler med andre land forebygge dobbeltbeskatning ved å avtale "*deling av skattefundamentene og herunder innrømme slik lempning i beskatningen at dobbeltbeskatning helt eller delvis unngås*", jfr '49-loven' - § 1, 1. ledd.

Det er derfor ingen lov *mot* dobbeltbeskatning, men lovreglene åpner for en begrensning av dobbeltbeskatning. Det er alminnelig anerkjent både i Norge og internasjonalt at dobbeltbeskatning både bør forebygges og avverges. Skatteavtalene gir på den annen side

⁴ Dette har også betydning for den internrettslige retten til kreditfradrag. Se kapittel 5.4.1 om faktisk dobbeltbeskatning.

ikke hjemmel for å øke beskatningen. Finansdepartementet "*kan i forskrift gi utfyllende regler for gjennomføringen av... bestemmelser om fritak fra skattlegging i Norge i skatteavtaler med andre stater*", jfr sktl § 2-1, 11. ledd.

1.6.4 KORT OM SKATTEAVTALENS OPPBYGNING

Skatteavtalene er folkerettslige traktater. De fleste traktater er bilaterale, og kan derfor i prinsippet ha like mange forskjellige oppbygninger som det er avtaler. Likevel bygger de fleste skatteavtaler i dag på OECDs Mønsteravtale. Mønsteravtalens oppbygning er generelt også fulgt i NSA - den nordiske skatteavtalen⁵ og i DBA Spania - skatteavtalen med Spania⁶.

Skatteavtalene forbindes som oftest bare med avtaler om unngåelse av dobbeltbeskatning. Imidlertid er det også vanlig at avtalene inneholder bestemmelser om ikke-diskriminering (av hverandres statsborgere) og utveksling av informasjon mellom avtalestatenes skattemyndigheter.

1.6.5 FAST EIENDOMSBEGREPET I SKATTEAVTALENE

Dersom skatteavtalen har brukt et begrep som den ikke selv har definert, skal den enkelte stat benytte sin egen interne *skatterettslige* definisjon av det enkelte begrepet, jfr både OECD, NSA og DBA Spania art 3 (2). Om derimot begrepet er definert på annen måte, eller en annen betydning av begrepet fremgår av sammenhengen i skatteavtalen, er det skatteavtalens egen definisjon som bestemmer innholdet av begrepet.

Denne regelen er gjentatt i bestemmelsen om inntekt av fast eiendom,

⁵ NSA er en overenskomst mellom Danmarks, Finlands, Islands, Norges og Sveriges regjeringer for å unngå dobbeltbeskatning med hensyn til skatter på inntekt og formue.

⁶ DBA Spania - traktat mellom Norge og Spania av 6. oktober 1999 til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebygging av skatteunndragelse, i kraft 18. desember 2000.

jfr OECD artikkel. 6, (2), 1. punktum. Her slås det fast at det i utgangspunktet er eiendomsstatens egen definisjon av begrepet 'fast eiendom' som gjelder ved tolkningen av skatteavtalen.

Hvilket *tilbehør* som hører inn under begrepet 'fast eiendom' er derfor i utgangspunktet eiendomsstatens interne skatterettslige regler som avgjør. Imidlertid har samme bestemmelses 2. punktum en preseptorisk definisjon av hvilket tilbehør som "*...in any case...*" (= *under enhver omstendighet*) omfattes av 'fast eiendom'; "*besetning og redskaper i landbruks- og skogbruksbedrifter, rettigheter som er undergitt privatrettens forskrifter om fast gods, bruksrett til fast eiendom, fiske- og jaktrettigheter og rett til faste eller varierende ytelser som vederlag for utnyttelse av eller retten til å utnytte mineral- og stenforekomster, kilder og andre grunnherligheter*".

Derfor omfatter Mønsteravtalens definisjon av 'fast eiendom' litt mer enn den norske internrettslige definisjonen (se ovenfor i kapittel 1.5 om begrepet 'fast eiendom' i intern norsk rett). Som ordlyden sier er heller ikke Mønsteravtalens definisjon uttømmende. Artikkel 6 i NSA har på den annen side ingen tilsvarende definisjon av begrepet 'fast eiendom'.

Selv om eiendomsstatens definisjon av begrepet 'fast eiendom' avgjør hvilket tilbehør/løsøre som hører med til den faste eiendommen, vil strid likevel kunne oppstå om hva som regnes som tilbehør/løsøre til den faste eiendommen og hva som regnes som annet løsøre. Det vil naturlig nok være en grense for hvor mye løsøre den kontraherende stat kan godta at eiendomsstaten definerer som tilbehør til den faste eiendommen i eiendomsstaten.

1.6.6 FRADRAGSRETT

Det er ikke alle skatteavtaler som sier noe uttrykkelig om fradragsrett. Symmetrihensyn taler likevel for at skatteplikt og fradragsrett følges ad til den samme staten. Den motsatte løsning ville kunne føre til enten dobbel fradragsføring eller ingen fradragsrett i det hele tatt. I DBA Frankrike 1980 art. 6, (5) er det uttrykkelig bestemt at skattyter kan fradra kostnader på den faste eiendommen i eiendomsstaten.

Dessuten har både OECD artikkel 24, (1), NSA artikkel 27, (1) og

DBA Spania artikkel 25, (1) en bestemmelse om ikke-diskriminering. Denne bestemmelsen sikrer at den andre statens statsborgere ikke blir pålagt "*any taxation or any requirement*" (= *noen beskatning eller forpliktelse*) som er "*other or more burdensome*" (= *annerledes eller mer tyngende*) enn for eiendomsstatens egne borgere. Dette er indirekte med på å sikre fradragsrett i samme grad som eiendomsstatens egne borgere har fradragsrett.

Derimot kan kostnader/tap tilhørende inntekt som er unntatt fra beskatning i Norge gjennom skatteavtaler, "*ikke for noen del*" fradras i den norske skatteplikten, jfr sktl § 6-3, 5. ledd.

2 DIREKTE INVESTERINGER I FAST EIENDOM

Her vil jeg ta for meg situasjonen hvor den private skattyter eller et norsk aksjeselskap har direkte eierskap i en fast eiendom i eiendomsstaten.

2.1 NORSK RETT

Som nevnt over,⁷ er skattyter skattepliktig for all inntekt og formue, uavhengig av hvor den er oppebåret. Dermed beskattes den faste eiendommen som om eiendommen skulle ha ligget i Norge. Derfor er de norske interne reglene om beskatning av fast eiendom i utlandet like relevant for den norske skattyteren som skatteavtalenes bestemmelser.

2.1.1 Å EIE FAST EIENDOM I UTLANDET - AVKASTNING

En problemstilling er omfanget av beskatningen av inntekt fra den faste eiendommen. I Norge beregnes det skatt både av alminnelig inntekt og personinntekt, jfr henholdsvis skattelovens kapittel 5 og 12. En forskjell er at fradrag for kostnader kun gis i skattleggingen av alminnelig inntekt. Skatten som beregnes av alminnelig inntekt er en kommune- og fylkesskatt, mens skatten som beregnes av personinntekt, toppskatten, er en statsskatt.⁸

2.1.1.1 ALMINNELIG INNTEKT FRA FAST EIENDOM

"Enhver fordel" vunnet ved *"kapital"* anses som alminnelig skattepliktig inntekt, jfr sktl § 5-1, 1. ledd. Fast eiendom går inn under begrepet 'kapital'. Både fysiske og juridiske personer kan eie kapital, og det kan innvinnes fordel fra kapital både i og utenfor

⁷ Se pkt. 1.5 om globalinntektsprinsippet.

⁸ I tillegg beregnes også en fellesskatt til staten av alminnelig inntekt. Mesteparten av denne skatten fordeles tilbake til kommunene. Forøvrig er aksjeselskaper fritatt for kommune- og fylkesskatt, men betaler da i stedet skatt til staten og det felleskommunale skattefondet, av alminnelig inntekt, jfr sktl § 1-2, 3. ledd.

virksomhet. I begge tilfeller er fordel vunnet ved kapital å regne som skattepliktig alminnelig inntekt, jfr henholdsvis sktl § 5-30, 1. ledd og § 5-20, 1. ledd, bokstav a. Utleieinntekt og salgsinntekt er to av de vanligste formene for inntekt fra fast eiendom.⁹ (Inntekt i form av gevinst ved salg av fast eiendom behandler jeg i kapittel 2.1.3.) Salg av *tidsbegrensede* servitutter regnes også som inntekt fra fast eiendom så lenge varigheten bare er 99 år eller mindre.¹⁰

2.1.1.2 FAKTISK KAPITALINNTEKT VS PERSONINNTEKT

For aksjeselskap beregnes det ikke personinntekt. Derimot beregnes det personinntekt for enmannsforetak, jfr sktl § 12-10, 1. ledd. En problemstilling vil da være om inntekten fra den faste eiendommen skal regnes som virksomhetsinntekt, og dermed beskattes både som alminnelig inntekt og som personinntekt, eller om inntekten fra den faste eiendommen i stedet kun skal beskattes som kapitalinntekt.

Grunnlaget for beregningen av personinntekt er i utgangspunktet "*alminnelig inntekt fra virksomhet*", jfr sktl § 12-11, 1. ledd. Skatteloven stiller opp et unntak for foretakets "*faktiske kapitalinntekter*", jfr sktl § 12-11, 3. ledd, bokstav a.

Dette vil si at det er skattyters personlige inntektsskaping som beskattes som virksomhetsinntekt. Det vil typisk si arbeidsinntekt og pensjonsutbetalinger. Derimot er den inntekten som i hovedsak skyldes verdien av den faste eiendommen i seg selv å regne som kapitalinntekt.

En problemstilling er om utleieinntekt fra den faste eiendommen skal regnes som kapitalinntekt eller virksomhetsinntekt. Rettspraksis har lagt vekt på omfanget av utleieaktiviteten og utleieinntekten, se Rt. 1973 s. 931 (Holst). Her uttalte førstevoterende

⁹ Se nedenfor under pkt. 2.1.1.1.6, særskilt om egen bolig; om utleieinntekt av egen bolig når boligen også brukes av eieren selv.

¹⁰ Se Lignings- ABC 2006, emnet 'Rettigheter i fast eiendom', kapittel 1.3, side 905. Se denne oppgave kapittel 2.1.3. om å selge *tidsbegrensede* servitutter.

at "*selv om administrasjonen av eiendommen stort sett neppe har vært særskilt byrdefull, så har den like fullt måttet føre med seg en del forretningsmessig arbeid*". Kravet til selve arbeidets vanskelighet er med andre ord moderat. Høyesterett la også vekt på at utleieinntekten strakk seg over en årrekke, at saken gjaldt utleie av forretnings- og lagerlokaler som lå i et utpreget forretningsstrøk og at det gjaldt betydelige utleiearealer (ca 2500 kvadratmeter). Med andre ord avhenger løsningen av en helhetsvurdering av flere momenter.

Lignings-ABC gir konkrete utgangspunkt/retningslinjer.¹¹ Utleie av fast eiendom til forretningsformål som utgjør mer enn 500 kvadratmeter skal anses som virksomhet. Utleie av boligeiendom med mer enn fem leiligheter skal også anses som virksomhet. Samtidig angir Lignings-ABC at avgjørelsen beror på en konkret helhetsvurdering. Skattyters aktivitetsnivå vil påvirke bedømmelsen. Et høyt aktivitetsnivå hos utleier kan med andre ord medføre at utleieinntekten fra mindre enn 5 leiligheter til boligformål også anses som virksomhetsinntekt. På den annen side vil et lavt aktivitetsnivå hos utleier kunne medføre at utleie av mer enn 5 leiligheter ikke anses som virksomhetsinntekt.

2.1.1.3 FRADRAGSBERETTIGEDE KOSTNADER

Fradrag for kostnader gis ved direkte fradrag, ved avskrivning eller ved realisasjon av eiendommen. Et spørsmål er om det foreligger avdragsrett overhodet. Et annet spørsmål er hvordan det gis rett til fradrag for de enkelte kostnader. Forskjellen ligger i hva slags type kostnader det gjelder. Ved *direkte fradrag* gis det mulighet for fradrag i anskaffelsesåret. Det er fordi kostnaden allerede anses pådratt.¹² Ved *avskrivning* endres retten til fradrag ved at avskrivningsfradraget må føres over tid, etter hvert som

¹¹ Se Lignings-ABC 2006 s. 763 emne Næringsvirksomhet - allment, kapittel 3.3.11 om utleie av bygninger.

¹² Ved underskudd får ikke fradragsretten direkte betydning for skattyter i anskaffelsesåret. Da kan fradraget eventuelt få betydning ved at det gis fradrag for underskuddet et senere år. Se mer i kapittel 6.2 om tidfesting av tap og fremføring av underskudd.

eiendommen avskrives. Det er fordi at hele kostnaden, eller verdireduksjonen av den faste eiendommen, ikke anses å oppstå før i de etterfølgende ligningsårene.

Nedenfor skal jeg prøve å fremstille når de to sistnevnte fradragstypene generelt gis for fast eiendom. Deretter skal jeg ta for meg begrensningen i fradragsretten som gjelder for boligeiendom.

Skattyteren får "*fradrag for kostnad som er pådratt for å erverve...*" eller "*vedlikeholde*", "*eller sikre*" inntekt fra, den faste eiendommen, jfr sktl § 6-1, 1.ledd. Det vil for eksempel si driftsutgifter som vedlikehold, forsikring, kommunale avgifter, festeavgift og eiendomsskatt. I denne bestemmelsen ligger det et krav om den aktuelle kostnadens *tilknytning* til inntektservervelse.

Samme bestemmelses 2. ledd avgrenser selv mot private kostnader for skattyteren som for eksempel mat. Utgifter til mat for skattyteren er ikke en kostnad som skattyteren har pådratt seg for å erverve utleieinntekter fra sin faste eiendom. Derfor gis det overhodet ikke fradrag for slike kostnader. Hverken i form av direkte fradrag, avskrivningsfradrag eller som et tillegg til den faste eiendommens inngangsverdi. Kostnader til annonsering av den faste eiendommen vil derimot være en kostnad med tilknytning til utleievirksomheten. Det samme vil utgifter til en inkasso-sak mot en leietaker.

For å vedlikeholde utleieinntektene kan det være nødvendig med vedlikehold av selve inntektskilden/den faste eiendommen. Vedlikeholdskostnader kan være maling av veggene, reparasjoner av ødelagte vinduer, utbytting av gamle rør eller utskifting av råtne planker. Slike vedlikeholdskostnader gir direkte fradragsrett, jfr sktl § 6-11.¹³ Men om kostnadene som pådras selve inntektskilden/den faste eiendommen fører til en verdiskaping som øker verdien av den faste eiendommen, er det ikke lenger snakk om vedlikeholdskostnader som bare vedlikeholder inntekten. For å presisere begrepsbruken skyldes en slik verdiøkning påkostningsutgifter og ikke vedlikeholdskostnader.¹⁴ Påkostningsutgifter gir ikke grunnlag for direkte fradragsføring i utleieinntektene, men kan

¹³ Se også Lignings-ABC 2006 s. 1263 om emnet "Vedlikehold", pkt. 3.1.1, første avsnitt.

¹⁴ Se mer i Lignings-ABC 2006 s. 1264 om emnet "Vedlikehold", pkt. 5 om skillet vedlikeholdsutgifter/påkostningsutgifter.

eventuelt fradras ved avskrivning, jfr sktl § 6-10, eller ha betydning senere ved en eventuell realisasjon av den faste eiendommen.¹⁵

I skattelovens § 6-1, 1. ledd ligger det også et krav om *oppofrelse* i og med kostnaden må være "*pådratt*". Dette kravet er nærmere definert av juridisk teori¹⁶ og ligningspraksis. Kostnaden må være reell. For eksempel vil en skade på et forretningsbygg bety at eieren formodentlig vil påta seg reparasjonskostnadene. Inntil eieren faktisk betaler, er det i skatterettslig forstand enda ikke oppstått en kostnad for eieren. Da er det heller ikke noen fradragsrett.

Skattyteren må ikke ha mottatt vederlag for kostnaden. Har for eksempel innehaveren av den faste eiendommen betalt for et tilbygg, foreligger ingen oppofrelse, men et kjøp. Et kjøp er et bytte av verdier. Dette regnes som *påkostning* på den faste eiendommen. Påkostning øker inngangsverdien på eiendommen, og er skattemessig relevant særlig ved beregning av gevinst eller tap ved salg av fast eiendom. Som påkostning regnes også kostnader til endring av den faste eiendommen. Påkostninger kan eventuelt *aktiveres*. Det vil si at kostnadene for tilbygget legges til eiendommens inngangsverdi/kostpris. Inngangsverdi vil si den prisen som skattyter betalte for den ferdige eiendommen. Hvis eier bearbeidet tomten og bygde huset selv, er det byggekostnadene som regnes som inngangsverdi på eiendommen. Påkostningen vil så komme til fradrag enten ved avskrivninger eller ved beregning av gevinst eller tap ved et senere salg.

Ved avskrivning gis fradrag for "*verdiforringelse ved slit eller elde*", jfr sktl § 6-10, 1. ledd, jfr §§ 14-30 flg. Det vil si at fradrag gis for verdireduksjoner på den faste eiendommen som skyldes bruk eller foreldning. Kostnader til vedlikehold og forsikring av "*hus*" og "*annet driftsmiddel*" er uttrykkelig gitt fradragsrett i skattelovens § 6-11, 1. pkt. når huset regnes som et driftsmiddel. Et eksempel er vedlikeholdsutgifter til et hus som brukes i næringsvirksomhet. For eksempel en kafé, som produksjonslokale, eller i hotellvirksomhet. Ordlyden "*driftsmidler*" kan forstås slik at den kun gjelder fast eiendom brukt i virksomhet, men den omfatter også tilfellers som ikke dreier seg om

¹⁵ Se kapittel 2.1.3.4 om beregning av utgangsverdi og gevinst/tap.

¹⁶ Se Zimmer, Lærebok i Skatterett, 2005 s. 171

virksomhetsutøvelse.¹⁷ Denne avskrivningsretten gjelder derfor både for fysiske personer og selskaper.

Et unntak er "*bruk av egen bolig eller fritidsbolig*", jfr sktl § 6-11, 2. ledd.

For vanlige private eiere av egne boliger i utlandet har derfor denne avskrivningsretten ikke direkte betydning.

I tillegg er det i rettspraksis lagt til grunn den forståelse at heller ikke selskaper har avskrivningsrett på fast eiendom når eiendommen utleies til bruk som bolighus/fritidseiendommer. Dermed går det en grense mellom bolighus hvor folk bor over lengre tid, og hoteller hvor folk kun har bolig i begrenset tid. Hoteller kan avskrives. For den som driver med langtidsutleie av boliger vil det derfor ikke være mulig å få direkte fradrag for vedlikeholdskostnader.

På den andre siden vil kostnader som regnes som påkostninger av boligen gi en forhøyelse av inngangsverdien. Dermed vil påkostningen komme til fradrag ved en eventuell senere realisasjon. Dermed gis for eksempel en huseier som har en bolig med en skadet vegg en skattemessig faktor å ta i betraktning i valget mellom å vedlikeholde/reparere den ødelagte veggen eller å rive veggen og bygge et påbygg der den gamle ødelagte veggen sto. Vedlikeholdet vil ikke være fradragsberettiget, mens påbygget vil øke inngangsverdien til boligen og dermed gis det fradragsrett på sikt ved en eventuell gevinstberegning.

Tomter kan heller ikke avskrives. Dette fordi en tomt ikke anses å kunne reduseres i verdi på grunn av slit og elde. Dermed må det ved avskrivning av en fast eiendom skilles mellom verdien av tomten i seg selv og bebyggelsen. Det er kun verdien av bebyggelsen som kan avskrives.

Som nevnt tidligere aktiveres den faste eiendommens inngangsverdi. Det er denne inngangsverdien, sammen med eventuelle påkostninger, som er grunnlaget for avskrivningsfradragene, jfr henholdsvis sktl §§ 14-42, 1, ledd og § 14-40, 3. ledd.

¹⁷ Se Zimmer, Lærebok i Skatterett, 2005 s. 178.

Avskrivningsfradragene får betydning hvert inntektsår ved at de reduserer grunnlaget for at skattyteren kan beskattes for formuen. Avskrivningene vil også ha betydning senere ved et eventuelt salg av den faste eiendommen.

Kort sammenfattet er forskjellen mellom direkte fradrag og fradrag ved avskrivning at ved sistnevnte er det verdireduksjonen som kommer til fradrag, mens det ved førstnevnte er kostnadene til opprettholdelse av verdien som kommer til fradrag. I begge tilfeller har skattyteren mulighet til å fradragsføre de kostnader han har påført sin egen eiendom.

I tillegg gis det inntektsfradrag for offentlig påførte kostnader; Fradragsrett gis for skatter og avgifter som er påført fast eiendom som ikke brukes som egen bolig eller fritidsbolig, jfr sktl § 6-15, 1. og 2. punktum. For fast eiendom er det da særlig aktuelt med kommunale avgifter og eiendomsskatt.¹⁸ Fradragsretten gjelder også skatt og avgift på fast eiendom i utlandet pålagt av eiendomsstaten.

Fradragsretten etter sktl § 6-15 er begrenset av reglene om kreditfradrag i norsk skatt for skatt betalt til fremmed stat, jfr sktl §§ 16-20 flg. Får skattyteren fradrag i den norske skatten etter paragrafene 16-20 til 16-28 "*gis det ikke fradrag for den utenlandske skatten etter andre regler*", jfr sktl § 16-23.¹⁹ Forskjellen mellom disse fradragene er at fradrag etter skattelovens § 6-15 gis i alminnelig inntekt, mens fradragsretten etter skattelovens §§ 16-20 flg. gjelder fradrag i norsk skatt for utenlandsk betalt skatt. Dermed lønner det seg for skattyter å få fradrag i skatt i stedet for i inntekt.

Som nevnt er et annet spørsmål *når* kostnadene kommer til fradrag. Bortsett fra problemstillingen om de to kontraherende staters forskjellige tidfestingsregler behandlet under kapittel 5.4.2, avgrenser jeg mot å gå nærmere inn på de generelle norske interne reglene om tidfesting.

¹⁸ I Norge er det opp til den enkelt kommune å pålegge eiendomsskatt, jfr lov av 6. juni 1975 nr. 29 om eiendomsskatt til kommunene, § 2.

¹⁹ Se nærmere kapittel 5 om kreditfradrag for utenlandsk skatt. Jfr også sktl § 6-3, 5. ledd som fastslår at det ikke gis fradrag for "noen del" av kostnader med tilknytning til inntekt som er unntatt fra beskatning til Norge gjennom skatteavtale.

2.1.1.4 FRADRAGSRETT FOR GJELDSRENTER

Problemstillingen er skattyterens fradragrett for gjeldsrenter. Skattyter har fradragrett for gjeldsrenter, jfr sktl § 6-40, 1. ledd. Det vil si at gjeldsrenter trekkes fra skattyters alminnelige inntekter, deriblant inntekter fra den faste eiendommen, for å finne frem til beskatningsgrunnlaget. Rentene må være påløpt og betalt ved forfall, jfr sktl § 14-20, 2. ledd, bokstav b, nr. 1.

Det gis fradrag uavhengig av hvilken gjeld gjeldsrentene stammer fra. Dette i motsetning til det alminnelige vilkåret om at kostnaden må ha tilknytning til erverv, vedlikehold eller sikring av den skattepliktige inntekten, jfr sktl § 6-1, 1. ledd. Dermed kan eier av fast eiendom som ikke har inntekt fra den faste eiendommen, og dermed heller ikke får benyttet fradrag for kostnader til denne eiendommen, likevel få fradrag i annen inntekt for gjeldsrenter fra gjeld på denne eiendommen.

Fradragsretten for gjeldsrenter kan være begrenset dersom inntekt fra fast eiendom i utlandet er unntatt fra skattlegging i Norge etter en skatteavtale med fremmed stat, jfr sktl § 6-91.

2.1.1.5 FORDELING AV GJELDSRENTEFRADRAG.

Problemstillingen her er tilordningen av gjeldsrenter når skattyter eier fast eiendom i utlandet. I utgangspunktet gis skattyteren full fradragrett for "*renter av skattyters gjeld*" når inntekten er skattepliktig til Norge, jfr sktl § 6-40.

Først vil jeg ta utgangspunkt i at Norge har en skatteavtale med eiendomsstaten som unntar norsk beskatningsrett. Når skattyter har inntekt fra fast eiendom i en fremmed stat som er "*unntatt fra skattlegging i Norge etter overenskomst*" med den fremmede staten, skal gjeldsrentefradraget begrenses, jfr sktl § 6-91. Dette vil si at fordelingsreglene i skattelovens paragraf 6-91 bare kommer til anvendelse når Norge har avstått

beskatningsrett i skatteavtale. Unntak fra beskatning som følge av interne norske regler²⁰ omfattes derfor ikke av fordelingsreglene.

Poenget er at Norge i utgangspunktet kun ønsker å gi en skattyter fradragsrett dersom denne skattyteren kan beskattes for inntekt, jfr ovenfornevnte symmetriprinsipp.²¹

Fradraget begrenses etter reglene i samme bestemmelses andre, tredje og fjerde ledd. Skattytere med regnskapsplikt²² gis ikke fradrag for gjeldsrenter som svarer til "*forholdet mellom verdien av fast eiendom og eiendeler i virksomhet*" i utlandet og verdien av skattyters samlede eiendeler, jfr sktl § 6-91, 2. ledd. Verdiene baseres på bokført verdi. Med andre ord er det kun den delen av gjeldsrentene som ved fordelingen tilordnes formuen i utlandet som ikke vil være fradragsberettiget i Norge.

Hvis for eksempel verdien av den faste eiendommen i utlandet utgjør 1/3 av skattyterens samlede eiendeler, vil skattyteren kun få fradrag for 2/3 av gjeldsrentene i Norge.

Verdiene baseres på "*bokført verdi*". Det er dermed verdsettelse basert på norske regler som gjelder ved fordelingen, uavhengig av hvordan den faste eiendommen måtte bli verdsatt i eiendomsstaten.

Tilsvarende regel gjelder for skattytere som ikke har regnskapsplikt, jfr sktl § 6-91, 3. ledd. En forskjell er imidlertid at verdiene baseres på "*ligningsmessig verdi*" og ikke bokført verdi.

Indirekte eie av fast eiendom behandler jeg hovedsakelig i kapitlene 3 og 4. For å få en sammenheng i fremstillingen av fordeling av gjeldsrenter, har jeg imidlertid funnet det passende også å behandle gjeldsrentefordelingen når skattyter har fått slikt "*samtykke fra departementet som omhandlet i § 2-37, 4. ledd*", jfr sktl § 6-91, 4. ledd. Den som eier "*minst 95 prosent av aksjekapitalen i utenlandsk selskap som eier fast eiendom.... i utlandet*" kan få samtykke fra departementet til å anses som direkte eier av den faste eiendommen, jfr sktl § 2-37, 4. ledd, 1. pkt. Skattyteren anses i så fall å eie en andel

²⁰ Jfr skattelovens § 9-3, 2., 3., 4. og 6. ledd.

²¹ Se kapittel 1.5 om symmetriprinsippet.

²² Aksjeselskaper har regnskapsplikt, jfr lov om årsregnskap m.v. av 17. juli 1998 nr. 56, § 1-2, 1. ledd, nr. 1.

av den faste eiendommen tilsvarende hans eierprosent i aksjeselskapet. Det er et vilkår at dobbeltbeskatning ikke er forebygget i skatteavtale.

Sammenhengen til paragraf 6-91, 4. ledd er at skattyteren også blir ansett som "eier" av selskapets gjeld, og dermed også gjeldsrenter.

Samtykke medfører at en andel av det utenlandske selskapets gjeldsrenter "*medtas*" ved fradragsberegningen, jfr sktl § 6-91, 4. ledd. Andelen tilsvarende "*den delen av det utenlandske selskapets gjeld som etter forholdsmessig fordeling*" faller på verdien av skattyterens andel av selskapets faste eiendom. Med andre ord får skattyteren fradrag for den delen av gjeldsrentene som tilhører hans eierandel av dette selskapet.

Sammenfatningsvis ønsker jeg poengtere at fordelingsreglene i skattelovens paragraf 6-91 ikke inneholder noe vilkår om at gjelden må være tilknyttet den faste eiendommen i utlandet. Fordelingen skjer med andre ord uavhengig av hvor gjelden er tilknyttet. Dermed er et utslag av fordelingsreglene at gjeld som kun er tilknyttet skattyterens faste eiendom i Norge medfører en avkortning i gjelds- og gjeldsrentefradraget dersom skattyter også har fast eiendom i utlandet.

Skattelovens § 6-91 krever heller ikke at skattyter faktisk har hatt inntekt fra den faste eiendommen. Vilkåret er kun at *en eventuell inntekt* er unntatt fra skattlegging i Norge.

Skattelovens § 6-91 krever heller ikke at den fremmede staten gir gjeldsrentefradrag. Dette kan gi seg det utslaget at skattyteren hverken får gjeldsrentefradrag i Norge eller eiendomsstaten for den delen av gjeldsrentene som tilordnes den utenlandske formuen.

Det andre utgangspunktet er at Norge ikke har en skatteavtale, eller at Norge har en skatteavtale som bygger på kreditmetoden. Som nevnt over er inntekten skattepliktig til Norge både når det ikke foreligger en skatteavtale og når en skatteavtale bygger på kreditmetoden. Da gis det kreditfradrag i norsk skatt for skatt betalt til fremmed stat, jfr sktl §§ 16-20 flg. "*Gjeldsrenter som er fradragsberettigede i Norge skal alltid*" tilordnes Norge eller utlandet forholdsmessig etter hvor nettoinntekten er tilordnet, jfr FSFIN § 16-28-4, bokstav b, 2. pkt. (Se nærmere om kreditfradrag i kapittel 6).

2.1.1.6 SÆRSKILT OM EGEN BOLIG

Idag er eiers egen bruk av "*eiendom som egen bolig... ikke skattepliktig*", jfr sktl § 7-1, 1. ledd. Det samme gjelder egen bruk av fritidsbolig, jfr sktl § 7-1, 2. ledd. Egen bruk av eiendommen har en verdi i seg selv som det er mulig å beregne ved en sammenligning med markedspris på leie av tilsvarende eiendom. Tidligere ble derfor eiers egen bruk beskattet. Den skattefrie bruken av egen bolig eller fritidsbolig, gjenspeiler seg i fradragsreglene. Som nevnt over²³ gis det ikke fradrag "*ved skattefrie bruk av egen bolig eller fritidsbolig*", jfr sktl § 6-11, 2. pkt. Dette er et utslag av et generelt prinsipp om symmetri i norsk skatterett. Det foreligger kun fradragsrett i en inntektskilde når inntekten er skattepliktig.

Ved utleie av egen bolig oppstår skatteplikt når eieren bruker mindre enn halvparten av boligen til eget bruk, jfr sktl § 7-2, 1. ledd, bokstav a, jfr 2. ledd. Er boligen en tomannsbolig oppstår skatteplikt om eieren bruker mindre enn halvparten av den ene leiligheten, jfr samme bestemmelses bokstav b.

Felles for de to sistnevnte regler er at eierens andel av 'egen bruk' regnes etter andel av utleieverdi og ikke andel av eiendommens areal. I samme bestemmelses bokstav c er det også et vilkår om utstrekning i tid. Dersom boligen leies ut halve inntektsåret, eller mer, oppstår skatteplikt på utleieinntektene av den faste eiendommen.

Imidlertid er det her foreslått endringer i dagens regelverk, jfr Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) kap. 5.3. Med en målsetning om å beskatte kapitalinntekter likt, foreslår departementet "*at utleie av mer enn halvparten av egen bolig, regnet etter utleieverdi, i prinsippet gjøres skattepliktig*". Videre foreslås det at en årlig brutto leieinntekt på kr 20.000 eller lavere skal være skattefritt, men at "*inntekten skal være skattepliktig fra første krone*" dersom grensen overstiges.

²³ Se pkt. 2.1.1.1.3 om fradragsberettigede kostnader.

2.1.2 Å KJØPE FAST EIENDOM I UTLANDET

Ervervelsen av fast eiendom forårsaker i seg selv ikke en umiddelbar skatteplikt eller fradragsrett etter norsk intern rett.²⁴ Hvilken type erverv som gjennomføres og størrelsen på betalingssummen, vil derimot senere gi skattemessige konsekvenser. Imidlertid kan eiendomsstatens interne rett - som for eksempel spansk rett - hjemle en omsetningsskatt, som både "rammer" selger og kjøper. I tillegg kommer andre transaksjonskostnader som meglerprovisjon/advokathonorar/honorar til notar og tinglysingsavgift, men jeg avgrenser mot å behandle dette nærmere, da dette faller utenfor formålet med oppgaven.

2.1.2.1 ETABLERING AV INNGANGSVERDI

Ved erverv av fast eiendom i utlandet etableres eiendommens *inngangsverdi*. For den som er kjøper av fast eiendom vil inngangsverdien være kostprisen, det vil si det han/hun betaler for den faste eiendommen. Inngangsverdien vil senere ha betydning ved beregningen av gevinst eller tap ved for eksempel et salg av eiendommen. Kjøpers inngangsverdi trekkes fra *utgangsverdien* når kjøper/eier senere selger eiendommen.²⁵ Utgangsverdien er typisk den salgssummen selger mottar fra den nye kjøper.

Eiendommens inngangsverdi vil bli tillagt eventuelle påkostninger i løpet av eiertiden. Det samme vil andre kostnader selger måtte dekke for å erverve eiendommen. Derfor vil for eksempel en tur til Spania for å lete etter bolig kunne regnes som kostnader til ervervelse av den faste eiendommen. Her går det samtidig en grense mot den delen av reisen som eventuelt utgjør ferie. Ferie vil naturligvis ikke inngå i inngangsverdien på den faste eiendommen.

²⁴ Men som nevnt i kapittel 2.1.1.1.3 om fradragsberettigede kostnader, kan det oppstå en avskrivningsrett som gjelder fra og med ervervelsen.

²⁵ Se mer i kapittel 2.1.3.4 om utgangsverdi og beregning av gevinst/tap ved salg av fast eiendom.

Hvis skattyteren har oppført boligen selv, vil det være kostnaden til denne oppføringen som regnes som den faste eiendommens inngangsverdi. Da må også tomten boligen står på, medtas i beregningen av eiendommens inngangsverdi.

Inngangsverdien på den faste eiendommen i utlandet kan også reduseres. Dersom den faste eiendommen avskrives under skattyters eiertid, vil avskrivningsfradragene komme til fratrekk i, og dermed redusere, inngangsverdien, jfr sktl § 6-10, 1. ledd, jfr §§ 14-30 flg.

Fradragsførte verdier vil ikke inngå i inngangsverdien ved gevinstberegning. I så fall ville det bety dobbelt fradrag.

2.1.2.2 SÆRSKILT OM ARV OG GAVE

Mottakelse av fast eiendom som arv eller gave regnes ikke som skattepliktig inntekt, jfr sktl § 5-50, 3. ledd. Jeg gjør likevel en kort fremstilling da det den faste eiendommens inngangsverdi etableres ved arven/gavemottaket, og derfor senere vil kunne få en skattemessig betydning når man eier eller selger eiendommen.

Et spørsmål er derfor størrelsen på inngangsverdien. For den som har arvet, eller fått i gave, fast eiendom i utlandet vil inngangsverdien *"ikke settes høyere enn til det beløpet som er lagt til grunn ved arveavgiftsberegningen"*, jfr sktl § 9-7. Verdsettelsen, eller med andre ord fastsettelsen av inngangsverdien, *"ansettes i alminnelighet til den antatte salgsverdi"*, jfr lov av 19. juni 1964 nr. 19 om avgift på arv og visse gaver - heretter bare omtalt som 'aal' - § 11, 1. ledd. Det er altså salgsverdien ved rådighetsoverføringen som legges til grunn ved arveavgiftsberegningen/inngangsverdien. Det gjelder med andre ord et diskontinuitetsprinsipp. Dette medfører at inngangsverdien både kan reduseres og økes i forhold til arvelaters/givers inngangsverdi, og at en eventuell økning eller tap verken gir skatteplikt eller fradragsrett.

Et annet spørsmål er hvilket tidspunkt som skal legges til grunn for beregning av inngangsverdien. Ved arv anses tidspunktet for beregningen å være arvelaters død, eller når den faste eiendommen utloddet/utleveres til skattyter fra tingretten, jfr aal § 9, 1. ledd, henholdsvis bokstav a og b. Ved gave anses tidspunktet for beregningen av

rådighetsoverføringen å være når giveren har overført hele, eller den vesentligste del, av rådigheten over den faste eiendommen, jfr aal § 9, 1. ledd, bokstav d, jfr § 2, 3. ledd.

Med andre ord overtar ikke arvingen/gavemottakeren arvelaters/givers skatteposisjon.

En annen sak er om gaven kun innebærer en rett til å bruke den faste eiendommen. Slik "*vederlagsfri bruk av andres eiendeler*" anses som skattepliktig inntekt, jfr sktl § 5-20, 3. ledd.²⁶ Imidlertid avgrenser jeg mot å gå nærmere inn på denne problemstillingen da jeg i denne oppgaven fokuserer på at skattyter selv eier (eller selger/kjøper) den faste eiendommen.

2.1.3 Å SELGE FAST EIENDOM I UTLANDET - GEVINSTBESKATNING

Problemstillingen i dette kapitlet er norsk intern beskatning av gevinst ved salg av fast eiendom. Salg av fast eiendom betegnes i skatterettslig terminologi som realisasjon av den faste eiendommen, jfr sktl § 9-2, 1. ledd, bokstav a.

Realisasjonsbegrepet omfatter blant annet også tvangsavståelse og tilintetgjørelse, jfr henholdsvis sktl § 9-2, 1. ledd, bokstav b og f. Som overskriften til kapitlet forteller, avgrenser jeg imidlertid her til salg.

Hovedregelen er at gevinst ved salg av fast eiendom anses som skattepliktig inntekt. Dette gjelder både utenfor og i virksomhet, jfr henholdsvis sktl § 5-1, 2. ledd og § 5-30. Salgsoppgjøret kan både være i form av et engangsoppgjør eller i form av løpende ytelser. Om oppgjøret er et samlet beløp beskattes inntekten som gevinst. Om derimot oppgjøret ved salget består av en løpende ytelse, beskattes ikke denne inntekten som gevinst, men som avkastning.²⁷

²⁶ Se nærmere Lignings-ABC 2006 s. 189.

²⁷ Se Rt. 1976 s. 1019 hvor en livsvarig, årlig utbetaling som oppgjør for en forretningseiendom ble ansett som inntekt i skatterettslig forstand.

Tidsubegrensede servitutter i fast eiendom regnes også som salg av fast eiendom, og medfører derfor eventuelt gevinstbeskatning. Det samme gjelder for servitutter som bare kan sies opp av innehaveren av servituten.²⁸

2.1.3.1 FRITAK VED SALG AV EGEN ENEBOLIG

Her er problemstillingen hvilke skattefritaksregler som gjelder for personlige skattytere. På nærmere vilkår er salg av "*boligeiendom*" unntatt fra skatteplikt, jfr sktl § 9-3, 2. ledd.

Det er et vilkår at eieren har eid den faste eiendommen i mer enn ett år når salget finner sted eller avtales, jfr sktl § 9-3, 2. ledd bokstav a. Det er et kumulativt vilkår at skattyteren må ha brukt hele eiendommen som sin egen bolig i minst ett av de to siste årene før salget, jfr samme bestemmelses bokstav b. Med andre ord stiller denne bestemmelsen krav til både brukstid og intensiteten av denne bruken. Skattyteren må ha brukt boligen som "*egen bolig*". Normalt vil dette tilsa at det kun er én bolig som anses som skattyterens egen bolig, men Finansdepartementet uttalte i 1989 at pendlere kan få skattefritak for salg av to forskjellige boligeiendommer.²⁹ Vilkåret er da at begge boligene brukes av den pendlende skattyteren i forbindelse med pendling mellom opprinnelig bolig og bolig på arbeidsstedet. For fast eiendom i utlandet kan dette være aktuelt når skattyter har opprinnelig bolig i Norge, og samtidig en bolig i utlandet i forbindelse med arbeid der.

Poenget er at skattefritaksregelen skiller mellom fysiske personer som eier sin egen bolig, og andre personer som i kommersiell hensikt driver kjøp og salg av andres boliger. En begrunnelse for denne skattefritaksregelen er at den private boligeieren ved en eventuell flytting skal kunne kjøpe seg en tilsvarende bolig. Det er forutsatt at markedsprisen er den samme både der selgeren flytter fra og til. En eventuell beskatning ville tappe boligeieren for verdier, og tvinge vedkommende til å gå ned i boligstandard etter en eventuell flytting.

²⁸ Se Lignings-ABC 2006, emnet 'Rettigheter i fast eiendom', kapittel 1.3, s. 905.

²⁹ Finansdepartementets uttalelse inntatt i Utv. 1989 s. 754.

En del skattytere som flytter til Spania gjør det av helsemessige årsaker. Spesielt i denne forbindelse kan det oppstå et spørsmål om kravet til botid er absolutt. Det følger av samme bestemmelses bokstav b, 2. punktum at skattyter som er forhindret på grunn av "*sitt arbeid eller av helsemessige eller lignende grunner*" til å bruke boligen, kan fritas for kravet til botid i "*den tid brukshindringen foreligger*". For eksempel vil en skattyter som av helsemessige årsaker er tvunget til et behandlingsopplegg på en institusjon dermed få godskrevet denne behandlingstiden som botid. Det er imidlertid et vilkår at eieren "*ikke kjente eller burde kjenne til*" brukshindringen på ervervstidspunktet. Eieren må med andre ord ha vært i god tro.

Brukshindring kan også oppstå ved separasjon/skilsmiss. Den utflyttede ektefellen får da godskrevet den gjenboende ektefelles brukstid, jfr sktl § 9-3, 2. ledd bokstav b, 3. pkt. Samboere står ikke like sterkt. De må i tillegg ha eller ha hatt felles barn, jfr samme bestemmelses 4. pkt.

For salg av gårdsbruk, selveierleilighet, andelsleilighet, aksjeleilighet og obligasjon med tilhørende boret i utlandet - for eksempel såkalte "timeshare"-leiligheter³⁰, gjelder de samme regler som for vanlige eneboliger, jfr sktl § 9-3, 2. ledd.

2.1.3.2 FRITAK VED SALG AV EGEN TOMANNSBOLIG OG ANNEN BOLIGEIENDOM

Det gjelder de samme reglene for tomannsboliger som for eneboliger, jfr sktl § 9-3, 3. ledd, bokstav a. Det er imidlertid et vilkår at eieren har brukt den ene leiligheten som egen bolig.

For annen boligeiendom er det et vilkår at eieren har brukt "*minst halvparten av bygningen*" som egen bolig. Det er ytterligere to vilkår. Det er halvparten av utleieverdien, og ikke antall kvadratmeter, som er det avgjørende kriterium for om eieren kan anses å brukt 'halvparten' av boligeiendommen. Den halvdelen som eieren ikke har brukt selv, må

³⁰ 'Timeshare-leilighet' er en bruksrett til en fritidsbolig for et avgrenset tidsrom av året for en periode på minst 3 år, jfr Lov av 13. juni 1997 nr. 37 om salg av tidsparter i fritidsbolig § 2, bokstav a.

ha "*vært utleid til boligformål*". Vilåret danner grensen mot del av bygning som brukes til forretningsvirksomhet. Skattefritaket gjelder som nevnt bare boligeiendom, og er ikke ment å gi skattefritak for profesjonelle aktører.

2.1.3.3 FRITAK VED SALG AV FRITIDSEIENDOM

Flere og flere nordmenn deler opp året ved å bo delvis i Spania og hjemme i Norge. For salg av fast eiendom i Spania er det derfor vel så aktuelt med salg av fritidseiendom som salg av egen bolig. For salg av fritidseiendom gjelder det også skattefritaksregler, men med andre vilkår, jfr sktl § 9-3, 4. ledd. Også her stilles det krav om eiertid og brukstid.

Skattyteren må ha *eid* boligen i minst 5 år før salget gjennomføres eller avtale om salg inngås. Et salg innebærer at det på et eller annet tidspunkt har oppstått en juridisk bindende avtale mellom selger og kjøper om eiendomsoverføringen. Når grensen mellom uforpliktende kontraktsforberedelser går over til å bli juridisk bindende, må det ha gått minst 5 år.

Skattyter må også ha *brukt* eiendommen som egen fritidsbolig i minst 5 år før salget. Skattyter må ha brukt fritidsboligen som sin "*egen*" fritidsbolig. Det er derfor ikke nok at boligen har vært brukt som fritidsbolig. Det er kun eierens egen bruk som teller ved oppfyllelsen av bruksvilkåret. Hvilken karakter fritidseiendommen har, for eksempel om den er en leilighet, enkel hytte eller har karakter av bolighus, er ikke avgjørende. Det er eierens egen bruk som avgjør om boligen skal karakteriseres som fritidsbolig.

Har skattyteren eid fritidsboligen lenger enn 5 år, er det et minstekrav om at skattyter har brukt eiendommen i minst 5 av de siste 8 år før salget. Loven stiller ikke krav om at skattyter må ha bodd 5 år i strekk i løpet av de 8 årene. Skattyter oppfyller derfor vilkårene for skattefritak om han for eksempel har brukt boligen som egen fritidsbolig først 2 år, deretter leid den ut i 3 år, for deretter igjen å ha brukt den som egen fritidsbolig de siste 3 år før salget.

Det gjelder med andre ord et større krav til eier- og brukstid ved fritidseiendom enn ved boligeiendom. Lovgiver har derfor ikke vektlagt hensynet til skattyterens behov for å kunne velge hvor han/hun vil ha sin fritidsbolig uten å bli beskattet for en realisasjon når

skattyter skifter sted for fritidsbolig, like tungt som skattyterens behov for å flytte boligsted.

2.1.3.4 SÆRSKILT OM TOMT

I utgangspunktet er realisasjon av tomt (i betydningen ubebygd grunn) i utlandet gjenstand for gevinstbeskatning akkurat som annen fast eiendom i utlandet, og akkurat som tomt i Norge.

Et spørsmål som kan oppstå er avgrensningen mellom ubebygd og bebygd tomt ved for eksempel fritak ved salg av egen enebolig. Avgrensningen har betydning både ved verdifastsettelse av formue og ved gevinstberegningen ved realisasjon av både *delvis* og *fullt* bebygd tomt.

Ved *delvis* bebygd tomt gjelder fritak for gevinstbeskatning ved salg av egen bolig kun tomt som naturlig hører med til selve boligen. Tomt som er "*egnet*" for eksempel til utbygging, og som er solgt til en pris som "*i vesentlig grad er bestemt ved muligheten til å bruke*" tomten til for eksempel utbygging, er derfor ikke fritatt for gevinstbeskatning, jfr sktl § 9-3, 8. ledd, bokstav a, 2. pkt.

Høyesterettspraksis har ved denne avgrensningen kommet til at "*en naturlig arrondert tomt bør holdes utenfor gevinstberegningen*".³¹ Det vil si at resten av tomten gevinstbeskattes. Videre har Høyesterett lagt vekt på hvilken løsning som vil gi størst omsetningsverdi.³² Avgrensningen mellom ubebygd og bebygd tomt avhenger av hva som vil gi den største salgsverdien. Om salgsverdien av den ubebygde og den bebygde del solgt som en enhet er større enn den totale salgsverdien solgt hver for seg, taler det for at en eventuell gevinst er fritatt for skatt, forutsett at nærmere vilkår er oppfylt, jfr ovenfor, jfr sktl § 9-3, 2., 3. og 4. ledd. Dette vil si at bebyggelse som kun egner seg for riving, ikke omfattes av skattefritaket, og derfor beskattes som et rent tomtesalg.

³¹ Se Rt. 1964 s. 1241 (Ommang).

³² Se Rt. 1974 s. 1141 (Midtskau). Dommen ble avsagt under dissens.

En sak er at salgsverdien avgjør skillet mellom ubebygd og bebygd tomt av en tomt som anses som *delvis* bebygd. Et annet spørsmål Høyesterettspraksis har gitt svar på, er hvordan salgsverdien fordeles mellom selve tomten og bebyggelsen når tomten anses *fullt* bebygd. Her kommer hensynene i konflikt. På den ene siden bør selgeren av enebolig ha mulighet til å kunne selge egen bolig og flytte på seg uten å måtte redusere sin levestandard på grunn av gevinstbeskatning. På den andre siden er formålet bak tomtebeskatningen at et rent tomtesalg skal beskattes. Høyesterettspraksis har her fastslått at tomtesalg skal gevinstbeskattes når "*den prisen som... betalte, praktisk var upåvirket av bygningene på de to eiendommer*".³³ Dette gjaldt selv om eiendommene var "*helt bebygd i den forstand at det ikke var plass til flere bygninger om de gamle ble stående*".

At kjøperen river bebyggelsen og bygger nytt vil tilsynelatende gi det inntrykk av salget var et rent tomtesalg og ikke et fritidseiendoms- eller boligsalg. Dette er ikke et moment i seg selv. Høyesterett har sett det som avgjørende at den tidligere bebyggelsen "*var rimelig tilpasset tomten i størrelse og som i mange år fremover ville kunne tjene sitt formål*".³⁴ Dermed er det ikke et moment i seg selv at kjøperen river den gamle bebyggelsen og bygger et nytt og mer verdifullt bygg på tomten.

2.1.3.5 TAP - FRADRAGSRETT

Skattyteren gis fradrag for tap ved salg av fast eiendom både i, og utenfor, virksomhet, jfr sktl § 6-2, 1. ledd, med de begrensningene som følger av skattelovens kapittel 9. Fradragsrett for tap oppstår kun hvis en eventuell gevinst ville vært skattepliktig, jfr sktl § 9-4, 1. ledd, jfr symmetriprinsippet. Det vil si at tap ved salg av egen bolig hvor vilkårene i skattelovens § 9-3 om eiertid og brukstid er oppfylt, ikke gir fradragsrett. Ved tap i motsetning til ved salgsgevinst, vil altså skattyteren ha interesse i å ikke bli ansett som langvarig eier og bruker av boligen.

³³ Se Rt. 1977 s. 1264 (Brødrene Holm).

³⁴ Se Rt. 1993 s. 480 (Huse).

Tapsberegningen og fradragsretten innebærer for eksempel at om en fast eiendom er kjøpt for 3 millioner kroner og deretter solgt igjen for 2,5 millioner kroner, så foreligger et fradragsberettiget tap på kroner 500.000. Om skattyter er iberegnet en skattepliktig inntekt på for eksempel kr 700.000, får skattyteren trukket fra hele tapet på kroner 500.000. Skattyter står da igjen med et skattepliktig beløp - før eventuelle andre fradrag - på kroner 200.000.

At det foreligger fradragsrett er en sak for seg. Et annet spørsmål er når fradragsretten kan gjøres gjeldende. Avskrivningsfradrag har regler for maksimum fradrag, jfr sktl §14-43. Dermed kan tapet/verdireduksjonen av eiendommen på kort sikt bli større enn det tillatte avskrivningsbeløp. Skattyter får dermed ikke fradrag for denne verdireduksjonen med det samme. Skattyteren kan i stedet velge å selge eiendommen. Ved salg av eiendommen kommer eventuelle tapte verdier til fradrag.

2.1.3.6 BEREGNING AV UTGANGSVERDI OG GEVINST/TAP

Ved salg av den faste eiendommen vil det sannsynligvis oppstå en differanse mellom inngangsverdien og utgangsverdien. Differansen bestemmer om skattyteren har hatt gevinst eller tap. Er utgangsverdien større enn inngangsverdien, regnes differansen som gevinst. Motsatt, er utgangsverdien lavere enn inngangsverdien, regnes differansen som tap. Dette vil si at jo høyere utgangsverdien er ved et salg med gevinst, jo større blir den eventuelle gevinsten. Og motsatt, jo lavere utgangsverdien er ved et salg med tap, jo større blir det eventuelle tapet.

Utgangsverdien settes til nettoverdien av den fordelen selgeren mottar. Derfor trekkes utgifter til takstmann og eiendomsmegler fra salgssummen for å finne utgangsverdien. Motsatt tillegges eventuelle naturalytelser kjøper skal yte selger ifølge salgskontrakten til salgssummen, jfr sktl § 5-12. Om for eksempel kjøper skal yte en bestemt tjeneste til selger, vil det være omsetningsverdien av denne tjenesten som bestemmer verdien, jfr sktl § 5-3. Da kan det være verdt å merke seg for skattyteren hvor mye det ville kostet å kjøpe denne tjenesten til markedspris i eiendomsstaten. Det trenger ikke være det samme som i Norge. Markedsprisen i eiendomsstaten må omregnes til norske penger, jfr samme bestemmelse.

Ved beregning av utgangsverdi ved salg av tomt må skattyter være oppmerksom på at om han/hun senere selger den faste eiendommen skattefritt, jfr sktl § 9-3, så går det en grense mot den delen av tomten som "*etter sin beliggenhet og naturlige beskaffenhet finnes egnet for bygging av boliger, fritidsboliger m.v.*", jfr samme bestemmelses 8. ledd, bokstav a, 2. punktum. Det er kun den delen av tomten som naturlig hører med til bebyggelsen som går inn under skattefritaket.³⁵ Salg av resten av tomten gevinstbeskattes, og må derfor beregnes en utgangsverdi. Denne overskytende tomteverdien må derfor beregnes før man så beregner om skattyter har hatt gevinst eller tap ved salget av denne del av tomten.

³⁵ Med andre ord skal salg av delvis bebygd tomt deles opp i en skattepliktig andel og en skattefri andel. Se ovenfor i kapittel 2.1.3.2 (særskilt om tomt).

2.2 SKATTEAVTALENE

2.2.1 Å EIE FAST EIENDOM I UTLANDET - AVKASTNING

Problemstillingen er som nevnt over at både eiendomsstatens interne rett og norsk intern rett kan ha regler for beskatning av inntekt fra fast eiendom i utlandet. Skatteavtalene har som formål å begrense de kontraherende staters beskatning slik at skattyteren ikke blir juridisk dobbeltbeskattet.

Etter Mønsteravtalens bestemmelse er det eiendomsstaten som har førsteretten til beskatning av en persons/et foretaks "*income... from immovable property*" (= inntekt fra fast eiendom), jfr OECD artikkel 6, (1), jfr (4). Dette er for eksempel fulgt opp i artikkel 6 både i den nordiske skatteavtalen - NSA - og i skatteavtalen med Spania.

Eiendomsstatens beskatningsrett over inntekt fra fast eiendom gjelder uavhengig av om skattyteren anses å drive virksomhet, med eller uten fast driftssted.³⁶

Det presiseres i OECD artikkel 6, (3) og i NSA art 6, (2), at bestemmelsen i punkt (1) omfatter inntekt fra både "*direct use, letting, or use in any other form of immovable property*" (= direkte bruk, utleie eller ved enhver annen form for bruk av fast eiendom).

Et eksempel på 'direkte bruk' er eierens egen bruk av den faste eiendommen, for eksempel bruk av egen bolig.³⁷ En annen form for bruk av fast eiendom er sikkerhetsstillelse til

³⁶ Spørsmålet er noe på siden av hva denne oppgaven er ment å omhandle, men fordi det er nærliggende å forveksle begrepene 'fast eiendom' og 'fast driftssted' ønsker jeg å klargjøre betydningene noe: Har et foretak fast driftssted, beskatter eiendomsstaten den delen av foretakets virksomhetsinntekt som tilskrives driftsstedet, jfr både OECD og NSA art. 7, (1). Har ikke foretaket fast driftssted, beskatter hjemstaten foretakets virksomhetsinntekt, jfr både OECD og NSA art. 7, (1). Dersom et foretak har fast eiendom er det nærliggende å konkludere med at foretaket har fast driftssted, men dette er ikke nødvendigvis tilfelle. For eksempel kan foretaket eie fast eiendom uten å ta den i bruk i virksomheten i eiendomsstaten. Da beskattes foretaket både av hjemstaten og av eiendomsstaten; hjemstaten beskatter virksomhetsinntekten, og eiendomsstaten beskatter inntekten fra den faste eiendommen.

fordel for en tredjepart: Når eieren (A) erverver inntekt fra en annen person (B) ved at den faste eiendommen står som sikkerhet for den andre personens (Bs) lån fra tredjeperson (C), er denne inntekten ervervet gjennom bruk av den faste eiendommen.

Derimot om skattyter (A) erverver renteinntekter på et lån til en annen (B), med pantesikkerhet i den andres (Bs) faste eiendom, regnes ikke dette som skattyterens (As) inntekt fra fast eiendom.

Begrepet '*tidsbegrensede* servitutter' er ikke omtalt direkte i skatteavtalene.

Spørsmålet om beskatning av slik inntekt er likevel like relevant i skatteavtaleretten som i den interne norske retten. Tidsbegrensede servitutter er i realiteten en form for utleie av en viss andel av den faste eiendommen. Dette taler for at også slike utleieinntekter omfattes av skatteavtalenes artikkel 6 om inntekt av fast eiendom.

Imidlertid ville skattyterne alltid kunne avtale seg bort fra gevinstbeskatning om det ikke fantes noen grense for varigheten av en servitutt. Derfor må også *tidsbegrensede* servitutter ha en grense for når de i skatterettslig forstand i stedet anses å innebære et salg av fast eiendom. For å kunne avgjøre om slik inntekt/gevinst fra servitutter nettopp skal beskattes som inntekt eller gevinst, er det derfor nødvendig å kunne skille mellom varige og ikke-varige rettigheter i fast eiendom.

Som omtalt over,³⁷ bestemmer både OECD, NSA og DBA Spania artikkel 3, (2) at den staten som anvender skatteavtalen, anvender sin egen forståelse av begreper som ikke er definert i skatteavtalen. Derfor vil norske skattemyndigheter følge den ovenfornevnte norske skatterettslige forståelsen av henholdsvis tidsbegrensede og -ubegrensede servitutter.

³⁷ Se kapittel 2.1.1.1.6 om særskilt om egen bolig. Selv om norsk skattyter ikke beskattes i Norge for fordelene av bruk av egen bolig/fritidsbolig, kan eiendomsstaten operere med beskatning av slik bruk. Men på grunn av de interne norske reglene er det ikke fare for dobbeltbeskatning av denne fordelene.

³⁸ Se kapittel 1.6.5.

Skatteavtalenes artikkel 6 dreier seg om utnyttelse av *egen* fast eiendom. Inntekt fra *andres* faste eiendom faller derfor utenfor bestemmelsens område. Realisasjonsgevinst faller også utenfor skatteavtalenes artikkel 6, men er derimot omhandlet i artikkel 13.³⁹

2.2.2 Å KJØPE FAST EIENDOM I UTLANDET

Å kjøpe fast eiendom i utlandet kan som nevnt tidligere medføre at skattyter blir skattepliktig både til Norge og til eiendomsstaten for inntekter og formue i den faste eiendommen, men eventuelle omsetningsskatter er ikke regulert uttrykkelig av skatteavtalene.

2.2.3 Å SELGE FAST EIENDOM I UTLANDET

Ved salg av fast eiendom oppstår spørsmål om gevinstbeskatning til både Norge og eiendomsstaten. Problemstillingen er hvilken stat som gis beskatningsrett for salgsgevinst.

Gevinst ved salg av fast eiendom er skattepliktig i eiendomsstaten, jfr både OECD, NSA og DBA Spania art. 13, (1). Derfor skjer gjennomføringen av beskatningen som nevnt i henhold til eiendomsstatens interne rett.

En annen problemstilling er at salgsoppgjør i form av løpende ytelser ikke er uttrykkelig regulert i Mønsteravtalen. Det er opp til de enkelte skatteavtalers parter å innarbeide beskatningsregler for løpende ytelser. Spørsmålet er om en slik oppgjørsform skal beskattes som gevinst eller inntekt.

Et argument for å anvende artikkel 13 med tilhørende bestemmelser om formuesgevinst, er at den løpende ytelsen i realiteten er et oppgjør med overføring av både den fysiske og juridiske rådigheten over eiendommen akkurat slik som ved et engangsoppgjør. Videre vil det være mulig å estimere størrelsen på gevinsten dersom

³⁹ Se kapittel 2.2.3 om å selge fast eiendom i utlandet.

salgskontrakten angir en konkret sum og konkrete tidspunkter for betaling. Om det ikke angis en konkret sum vil det alternativt også være mulig å fastslå omsetningsverdien på overføringstidspunktet for dermed å kunne fastslå størrelsen på gevinsten.

Et argument mot å anvende artikkel 13 er at det kan by på praktiske problemer å fastslå den reelle oppgjørssummen dersom salgssavtalen ikke angir konkrete tidsangivelser. Da vil den reelle oppgjørssummen både kunne være høyere og lavere enn omsetningsverdien på oppgjørstidspunktet. Svaret vil ligge i fremtiden, når det på et eller annet fremtidig tidspunkt vil være avklart hvor mye de løpende ytelsene til sammen har utgjort. En alternativ løsning ville være å dele løpende ytelser i avtaler med konkrete og ikke-konkrete tidsangivelser. Deretter blir avtalene med konkrete og ikke-konkrete tidsangivelser henholdsvis beskattet som gevinst og avkastning.

Begrepet '*tidsubegrensede* servitutter' er som nevnt ovenfor ikke omtalt i skatteavtalene. Også som nevnt ovenfor følger det av intern rett at inntekt fra salg av tidsubegrensede servitutter er gjenstand for gevinstbeskatning. Den samme løsningen vil som nevnt ovenfor derfor også gjelde med hensyn til den norske skatteplikten når norske skattemyndigheter anvender skatteavtalen.

3 INVESTERING GJENNOM UTENLANDSK AKSJESELSKAP E.L.

Her vil jeg ta for meg den situasjonen at den personlige skattyter eller et norsk aksjeselskap eier aksjer i et aksjeselskap hjemmehørende i eiendomsstaten. Aksjeselskapet i eiendomsstaten står som direkte eier av den faste eiendommen.

3.1 NORSK RETT

Problemstillingen her er den personlige skattyters/det norske aksjeselskapets skatteplikt/fradragsrett i Norge.

3.1.1 Å EIE AKSJER I SELSKAP I UTLANDET SOM EIER FAST EIENDOM I UTLANDET - INNTEKTSSKATT AV AKSJEUTBYTTE

Kapitalinntekt regnes som alminnelig skattepliktig inntekt, jfr sktl § 5-1, jfr § 5-20, 1. ledd, bokstav b. Det gjelder særregler om inntektsbeskatning av aksjonærer.

For personer er aksjeutbytte fra aksjeselskaper skattepliktig inntekt, jfr sktl § 10-11, 1. ledd. For eksempel vil en person som får aksjeutbytte fra et spansk aksjeselskap ha skatteplikt etter norsk intern rett. Imidlertid får personer fradrag for skjerming, jfr sktl § 10-12, 1. ledd. Det vil si at personlige aksjeeiere får skattefritt aksjeutbytte opp til en viss størrelse, det såkalte 'skjermingsfradraget'.⁴⁰

"Enhver utdeling som innebærer en vederlagsfri overføring" fra aksjeselskapet til aksjonæren, regnes som aksjeutbytte, jfr sktl § 10-11, 2. ledd, 1. pkt. Derfor omfatter begrepet 'aksjeutbytte' både den typiske årlige utbetaling etter vedtak fra aksjeselskapets generalforsamling, og andre direkte eller indirekte overføringer av verdier fra selskapet til

⁴⁰ Skjermingsfradraget beregnes for den enkelte aksje, Det tas utgangspunkt i den enkelte aksjens inngangsverdi (kostpris + eventuelle anskaffelseskostnader for denne aksjen). Aksjens inngangsverdi kalles også skjermingsgrunnlaget. Skjermingsgrunnlaget multipliseres med skjermingsrenten - som hvert år fastsettes av Finansdepartementet i forskrift. Skjermingsrenten for 2006 ble satt til 2,1 for aksjonærmodellen og deltakermodellen, og 3,0 for foretaksmodellen. Eventuelle ubenyttede skjermingsfradrag kan brukes i senere år.

aksjonæren. Det må ikke nødvendigvis være penger, men juridiske eller fysiske gjenstander hvis verdi kan måles i penger. Det går med andre ord ikke an å omgå reglene ved for eksempel å overføre en bil til aksjonæren i stedet for penger. Heller ikke kan man omgå reglene ved å opprette en annen avtale mellom selskap og aksjonær som gir aksjonæren en økonomisk gevinst på bekostning av selskapet.

Andelshavere i boligselskap er på nærmere bestemte vilkår gitt det samme skattefritak for egen bruk av boligselskapets leiligheter som egne boliger, og den samme fradragsrett, som eiere av egen bolig, jfr sktl § 7-3, 5. ledd.

Boligselskap er definert som selskaper som har som formål å gi andelshaverne bolig eller fritidsbolig, jfr sktl § 7-3, 2. ledd. I for eksempel Spania vil det kunne innbringe særskilt gode utleieinntekter i høysesongen for ferier, og dermed være særlig fristende også å drive utleie til andre enn andelshaverne. Men da må skattyter ta i betraktning at det gjelder de samme krav om egen bruk av egen boenhet i boligselskapet som for eiere av egen bolig, jfr sktl § 7-3, 5. ledd, bokstav e, jfr sktl § 7-2, 1. ledd. Utleieinntekten blir skattefri om andelshaveren bruker minst halvparten av boligen til egen bruk, eller leier ut boligen mindre enn halvparten av inntektsåret, jfr sktl 7-2, 1. ledd, bokstav a og c. En del norske skattytere har derfor i tillegg til den helsemessige gevinsten, sett det som en skattemessig praktisk ordning å bo hjemme i Norge på sommeren, og bo i Spania på vinteren og resten av året. Dermed unngås beskatning av utleieinntektene fra boligen.

For aksjeselskap som får aksjeutbytte fra det utenlandske aksjeselskapet, gjelder det derimot andre (skattefritaks-)regler, jfr sktl § 2-38, 1. ledd, bokstav a.

Aksjeselskap er fritatt for skatteplikt på aksjeutbytte fra det utenlandske aksjeselskapet, jfr sktl § 2-38, 2. ledd, bokstav a. For eksempel om et norsk aksjeselskap A eier et spansk aksjeselskap B som investerer i, og har inntekter fra fast eiendom i Spania, vil aksjeutbytte fra selskap B til aksjeselskap A være skattefritt for aksjeselskap A.

Det gjelder en begrensning for aksjeutbytte fra *land utenfor EØS*, jfr samme bestemmelses 3. ledd, bokstav d. For at slikt aksjeutbytte skal bli skattefritt må aksjeselskap A ha eid minimum 10 % av aksjene, og hatt minst 10 prosent stemmerett, i aksjeselskap B i 2 sammenhengende år frem til salget.

Enda strengere er det for aksjeutbytte fra *lavskatteland utenfor EØS*, jfr sktl § 2-38, 3. ledd, bokstav a.⁴¹ Aksjeutbytte fra et slikt selskap omfattes ikke av skattefritaket, og vil derfor være alminnelig skattepliktig inntekt for det norske aksjeselskapet.

Felles for både personlige aksjonærer og selskapsaksjonærer er at deres andel av inntekter i aksjeselskap ikke beskattes før ved utdelning. Derimot beskattes selskapet som sådan for inntektsårets overskudd.

3.1.2 Å KJØPE AKSJER I SELSKAP I UTLANDET SOM EIER FAST EIENDOM I UTLANDET

Problemstillingen her er om det har noen direkte skattemessige konsekvenser at man kjøper fast eiendom. Ved aksjekjøpet etableres aksjens inngangsverdi. Aksjens inngangsverdi er "*det beløp skattyter har betalt for aksjen, tillagt eventuelle kostnader*" til for eksempel megler, jfr sktl § 10-32, 2. ledd.

Arving eller gavemottaker overtar henholdsvis arvelaters eller givers inngangsverdi og "*øvrige skattemessige posisjoner*" tilknyttet aksjene, jfr sktl § 10-33.

Inngangsverdien på aksjene kan reduseres ved nedsetting av selskapets aksjekapital dersom det foretas en "*minsking av aksjens pålydende og tilbakebetaling til aksjonæren*", jfr sktl § 10-35, 1. pkt. Inngangsverdien kan også reduseres dersom selskapet tilbakebetaler innbetalt overkurs, jfr samme bestemmelses 2. punktum.

Inngangsverdien kan også økes dersom det foretas en inntektsføring av tidligere inntektsfradrag, jfr sktl § 16-27, 4. ledd. Dette vil si at de tidligere fradragsførte kostnader, som inntektsføres, i stedet kommer til fradrag i gevinstberegningen.

⁴¹ Lavskatteland er land hvor et selskaps alminnelige inntektsskat utgjør mindre enn 2/3 av den skatten selskapet ville blitt ilignet i Norge, jfr sktl § 10-63.

3.1.3 Å SELGE AKSJER I SELSKAP I UTLANDET SOM EIER FAST EIENDOM I UTLANDET

3.1.3.1 AKSJEDEVINST

Aksjegevinst regnes som skattepliktig inntekt, jfr sktl § 5-1, 2. ledd. Det gjelder særregler om gevinstbeskatning fra aksjesalg.

For *personer* er aksjegevinst skattepliktig inntekt, jfr sktl § 10-31, 1. ledd. For eksempel vil en person som oppnår gevinst ved salg av aksjer i et utenlandsk aksjeselskap ha skatteplikt etter norsk intern rett, og en tilsvarende fradragsrett for et eventuelt tap, jfr sktl § 10-31, henholdsvis 1. og 2. ledd.

For *aksjeselskap* som oppnår gevinst ved salg av aksjene i det utenlandske aksjeselskapet, gjelder det derimot andre regler. Aksjeselskap er fritatt for skatteplikt på aksjegevinster fra aksjeselskap, jfr sktl § 2-38, 1. ledd, bokstav a, jfr samme bestemmelses 2. ledd, bokstav a.

Skattefritaket er begrenset for gevinster av aksjer i selskaper hjemmehørende i land utenfor EØS, jfr sktl § 2-38, 3. ledd, bokstav b. Aksjegevinsten fra eiendomsselskapet B er kun skattefri dersom det norske aksjeselskapet A har eid minst 10 % av kapitalen, og hatt minst 10 % av stemmeretten, i eiendomsselskapet B i minst 2 sammenhengende år frem til salget.

3.1.3.2 TAP VED SALG AV AKSJER

For *personer* er tap ved salg av aksjer i utgangspunktet fradragsberettiget, jfr sktl § 6-2, 1. ledd. Imidlertid gis det ikke fradrag om det i skatteavtalen med eiendomsstaten er bestemt at en eventuell gevinst ikke ville vært skattepliktig i Norge, jfr sktl § 9-4, 2. ledd.

Aksjeselskap har ingen fradragsrett for et eventuelt tap, jfr sktl § 2-38, 1. ledd, bokstav a, jfr samme bestemmelses 2. ledd, bokstav a.

Derimot vil aksjeselskapet likevel ha fradragsrett, på nærmere bestemte vilkår, om det har solgt aksjer fra et eiendomsselskap i et lavskatteland utenfor EØS, jfr sktl § 2-38, 3. ledd, bokstav c. Vilåårene er at aksjeselskapet på et eller annet "*tidspunkt de to siste årene*" før salgstidspunktet har eid minst 10 % av eiendomsselskapets kapital eller vært stemmeberettiget i selskapet med minst 10 % av stemmene.

3.1.3.3 BEREGNING AV GEVINST/TAP

Gevinst/tap beregnes ved å ta utgangspunkt salgsvederlaget, jfr sktl § 10-32, 1. ledd. Deretter trekkes aksjens inngangsverdi (kostpris + anskaffelseskostnader) og ubenyttet skjerming, jfr § 10-12, fra salgsvederlaget. Overskytende regnes som gevinst, og inntektsbeskattes, jfr sktl § 10-31, 1. ledd. Er salgsvederlaget derimot lavere enn inngangsverdien, regnes differansen som tap, og er fradragsberettiget, jfr samme bestemmelses 2. ledd.

Beregningen av gevinst/tap kompliseres dersom aksjeeier har anskaffet flere aksjer i samme aksjeklasse i samme selskap, og vedkommende selger kun én eller noen av disse aksjene. Skatteloven løser dette ved bruk av først inn, først ut-prinsippet, jfr sktl § 10-36. Ved salg av kun noen av aksjene, anses den aksjen som ble først anskaffet, for å ha blitt solgt først. Om anskaffelsestidspunktet for en aksje A er ukjent, anses den for å ha blitt anskaffet først dersom den har lavere inngangsverdi enn den av aksjene B med kjent anskaffelsestid som ble anskaffet først. Det vil si at om aksje A har høyere inngangsverdi enn aksje B, anses aksje B for anskaffet først. Om neste aksje C med kjent anskaffelsestidspunkt i rekkefølgen har høyere inngangsverdi enn aksje A, anses aksje A for anskaffet før aksje C.

3.1.3.4 SÆRSKILT OM AVHENDELSE TIL EGET UTENLANDSK EIENDOMSSELSKAP

Problemstillingen her er at virksomhet helt eller delvis avhendes til et (egetkontrollert) utenlandsk eiendomsselskap. Den faste eiendommen har vært en del av virksomheten og følger med til det utenlandske selskapet.

Når virksomhet i utlandet helt eller delvis avhendes til et utenlandsk aksjeselskap "*som eies eller kontrolleres av den eller de samme skattepliktige*" oppstår en plikt til inntektsføring av tidligere fradrag, jfr sktl § 16-27, 1. ledd. Størrelsen på inntektsføringen skal være svarende til hva som måtte være fradragsført i inntekt "*fra andre kilder*" når realisasjonsåret og fire forutgående år ses under ett. Det vil si at det bare er fradrag som har oversteget inntekten fra virksomheten og dermed ført til fradrag i annen inntekt som er gjenstand for inntektsføring, sml sktl § 6-3. Kostnader som bare er kommet til fradrag i virksomhetsinntekten skal derfor ikke innteksføres. Tidsfristen for å innteksføre de tidligere inntektsfradragene er senest i løpet av de to påfølgende årene etter realisasjonsåret. Denne bestemmelsen hindrer at en reduisering av det norske skatteprovenyet finansierer opprettelse av virksomhet i utlandet som ikke er skattepliktig til Norge.

3.2 SKATTEAVTALENE

3.2.1 Å EIE AKSJER I SELSKAP I UTLANDET SOM EIER FAST EIENDOM I UTLANDET - INNTEKTSSKATT AV AKSJEUTBYTTE

En sak er at eiendomsstaten har førsteprioritet for beskatning av inntekt fra fast eiendom som eies av et utenlandsk eiendomsselskap, jfr både OECD, NSA og DBA Spania art. 6, (4), jfr (1).

En annet spørsmål er eiendomsstatens beskatningsrett av dividende/utbytte som utdeles til den norske eieren av aksjer i eiendomsselskapet.

Utdeling av aksjeutbytte fra aksjeselskap som eier fast eiendom i eiendomsstaten, beskattes av aksjonærens hjemstat, jfr både OECD, NSA og DBA Spania art.10, (1). Det vil si at en norsk aksjonær blir beskattet i Norge for utdelt aksjeutbytte fra et spansk eiendomsselskap.

Også eiendomsstaten (for eksempel Spania) kan beskatte aksjeutbytte som utdeles til aksjonæren i Norge, jfr både OECD og DBA Spania art. 10, (2) og NSA art. 10, (3).

Imidlertid er denne beskatningsretten begrenset gjennom skatteavtalene dersom den norske aksjonæren er "*the beneficial owner*" (=den virkelige rettighetshaver). Det vil si at omgåelse ved å forflytte utbyttebetalingen til et stråelskap i den andre staten, som er "maskert" som den virkelige rettighetshaver, ikke begrenser eiendomsstatens beskatningsrett til aksjeutbytte. Det er de reelle eierforhold som er avgjørende.

Skatteavtalene opererer med maksimumsgrenser for eiendomsstatens beskatningsrett. Aksjeutbytte fra eiendomsselskapet kan bruttobeskattes med opp til 15 %, jfr både OECD og DBA Spania art. 10, (2), bokstav b og NSA art. 10, (3), 1. punktum.

I tillegg kan eiendomsstatens beskatningsrett være ytterligere begrenset om aksjonæren innehar en viss størrelse av eiendomsselskapet. Her er det litt forskjell mellom skatteavtalene:

Etter Mønsteravtalen kan eiendomsstaten beskatte aksjonæren med maksimum 5 % av utbyttets bruttobeløp dersom aksjonæren er et norsk aksjeselskap som eier minst 25 % av kapitalen i det utenlandske eiendomsselskapet, jfr OECD art. 10, (2), bokstav a.

Etter den nordiske skatteavtale kan aksjonæren ikke beskattes av eiendomsstaten i det hele tatt dersom selskapet direkte eier minst 10 % av kapitalen i eiendomsselskapet.

Etter skatteavtalen med Spania kan Spania beskatte aksjonæren med maksimum 10 % av utbyttets bruttobeløp dersom aksjonæren er et norsk aksjeselskap som eier, direkte eller indirekte, minst 25 % av kapitalen i det spanske eiendomsselskapet, jfr DBA Spania art. 10, (2), bokstav a.

For boligaksjeselskap gjelder det særskilte regler i skatteavtalen mellom de nordiske landene. Den nordiske skatteavtalens artikkel 6, (3), har en egen presisering om inntekt som skriver seg fra direkte bruk, utleie eller annen form for bruk av fast eiendom eid gjennom aksjeselskap. Om skattyter eier aksjer (andeler) i et boligaksjeselskap som "*gir*" vedkommende "*rett til å bruke*" en andel av boligen(e), og selskapets hovedsakelige formål er å eie fast eiendom, vil inntekt som den norske aksjonæren oppebærer av denne bruksretten beskattes av eiendomsstaten.

Her har med andre ord hjemstaten frasagt seg beskatningsretten for aksjeutbytte, mens derimot eiendomsstatens beskatningsrett ikke begrenset. Om derimot aksjene ikke gir skattyteren rett til å bruke selskapets faste eiendom, beskattes skattyteren av hjemstaten etter reglene om dividender/aksjeutbytte, jfr NSA art. 10.

3.2.2 Å KJØPE AKSJER I SELSKAP I UTLANDET SOM EIER FAST EIENDOM I UTLANDET

Dobbeltbeskatning som eventuelt ville følge av at både hjemstaten og eiendomsstaten har omsetningsskatt ved kjøp av fast eiendom er ikke regulert i skatteavtalene.

3.2.3 Å SELGE AKSJER I SELSKAP I UTLANDET SOM EIER FAST EIENDOM I UTLANDET

Skatteavtalene opererer med litt forskjellige måter å løse spørsmålet om gevinstbeskatning ved salg av aksjer i selskap som eier fast eiendom. Felles for dem alle er at dersom eiendomsselskapets aktiva, for en nærmere bestemt andel, består av fast eiendom, har eiendomsstaten beskatningsrett. Som beskrevet nedenfor kan eiendomsstaten også ha beskatningsretten i behold selv om fast eiendom kun utgjør en liten del av eiendomsselskapets aktiva.

Gevinst ved salg av en aksje i fast eiendom kan beskattes av eiendomsstaten om mer enn 50 % av aksjens verdi direkte eller indirekte stammer fra fast eiendom i eiendomsstaten, jfr OECD art. 13, (4). Ifølge Mønsteravtalens ordlyd er det ikke nok at mer enn 50 % av verdien av selskapets aktiva *består* av fast eiendom. I tillegg må disse verdiene også *befinne* seg i eiendomsstaten.

Om derimot verdien av den faste eiendommen i utlandet utgjør 50 % eller mindre av selskapets aktiva, vil kun Norge ha beskatningsrett i aksjegevinsten, jfr OECD art. 13, (5).

Den nordiske skatteavtalen har en lignende bestemmelse: En norsk aksjonær kan på nærmere bestemte vilkår gevinstbeskattes av eiendomsstaten, jfr NSA art. 13, (2). Vilklårene er at eiendomsselskapets "*hovedsakelige formål er å eie fast eiendom*" og at bruttoverdien av selskapets faste eiendom(mer) direkte eller indirekte "*utgjør mer enn 75 prosent fast eiendom*" beliggende i eiendomsstaten. Det er med andre ord ikke nok at eiendomsselskapets aktiva består av 75 % fast eiendom. De 75 prosentene må ligge i eiendomsstaten. Bestemmelsen stiller ikke krav om at aksjene har gitt aksjonæren bruksrett over den faste eiendommen.

Enhver annen aksjegevinst kan kun skattlegges i Norge, jfr NSA art. 13, (6). Det vil for eksempel si at om den faste eiendommen beliggende i Sverige utgjør 75 % eller mindre av eiendomsselskapets bruttoverdier, er det kun Norge som har beskatningsrett av aksjegevinsten.

Imidlertid gjelder en unntaksregel dersom den norske aksjonæren er en "*fysisk person*" som har fått bosted i Norge, men som tidligere har bodd i Sverige, jfr NSA art 13, (7), 1. pkt. Det vil si at Sverige likevel har beskatningsrett om øvrige bestemte vilkår er oppfylt:

For det første må salget av aksjen(e) skje på et tidspunkt i løpet av de fem nærmeste årene etter det året da den norske aksjonæren opphørte å ha bosted i Sverige.

For det andre må aksjegevinsten *enten* komme fra aksjer i et selskap som ifølge svensk lovgivning er hjemmehørende i Sverige, *eller* så må aksjegevinsten komme fra et selskap hjemmehørende i Norge. Ved sistnevnte alternativ må verdien av den solgte aksjen hovedsakelig, direkte eller indirekte, bestå av aksjer, en andel eller rettighet i selskap som ifølge svensk lovgivning er hjemmehørende i Sverige.

Om et aksjeselskaps viktigste aktiva befinner seg i eiendomsstaten, og aktiva hovedsakelig består av fast eiendom, kan eiendomsstaten beskatte aksjegevinsten fra salg av aksjer i dette selskapet, jfr DBA Spania art. 13, (4). Skatteavtalen med Spania krever med andre ord mer enn at selskapets aktiva hovedsaklig består av fast eiendom. Denne eiendommen må også befinne seg i Spania. Dette gjelder også dersom eiendomsselskapet er hjemmehørende i Norge.

En norsk aksjonær i et spansk aksjeselskap kan imidlertid også bli beskattet av Spania selv om selskapets aktiva ikke hovedsakelig består av fast eiendom, jfr DBA Spania art. 13, (5). Spania kan skattlegge aksjegevinsten dersom den norske aksjonæren alene eller sammen med nærstående, direkte eller indirekte, eier aksjer i det spanske aksjeselskapet som enten gir rett til 25 % av selskapets aksjekapital eller fortjeneste.

Den norske aksjonæren kan også bli beskattet av Spania selv om vedkommende eier en rett til mindre enn 25 % av selskapets kapital eller fortjeneste. Dersom den norske aksjonæren i det spanske eiendomsselskapet "*på noe tidspunkt i løpet av de siste fem år umiddelbart forut*" for aksjesalget har vært bosatt i Spania, beskattes aksjegevinsten bare av Spania, jfr DBA Spania art. 13, (6). Det vil si at Spania beskatter aksjegevinsten dersom den norske aksjonæren selger aksjen(e) sin(e) i løpet av de nærmeste 5 årene etter det året da vedkommende flyttet fra Spania,.

Om ingen av de ovenstående villkår er oppfylt, vil kun Norge ha beskatningsrett i aksjegevinsten, jfr DBA Spania art. 13, (7).

Gjennomføringen av beskatningen skjer i henhold til den interne retten i den staten som har beskatningsretten.

4 DELTAKERLIGNET SELSKAP

Her vil jeg ta for meg den situasjon at den personlige skattyter eller et norsk aksjeselskap eier andeler i et deltakerlignet selskap hjemmehørende i eiendomsstaten. Det er det deltakerlignete selskapet i eiendomsstaten som ifølge eiendomsstatens interne rett står som direkte eier av den faste eiendommen. (I Norge er ikke et deltakerlignet selskap et eget skattesubjekt, men det kan det være i andre stater.)

4.1 NORSK RETT

4.1.1 Å EIE ANDELER I DELTAKERLIGNET SELSKAP I UTLANDET SOM EIER FAST EIENDOM I UTLANDET - INNTEKTSSKATT

Problemstillingen her er hvordan andelshaveren/deltakeren beskattes for inntekt fra andeler i deltakerlignet selskap etter intern norsk rett.

Først fastsettes det deltakerlignede selskapets overskudd eller underskudd etter reglene i skattelovgivningen som om selskapet var et eget skattesubjekt, jfr sktl § 10-41, 1. ledd, 1. pkt. Hver av deltakerene er ansvarlig for sin forholdsmessige andel av skatteplikten for selskapets overskudd.

Alminnelig inntekt fastsettes etter reglene i skattelovgivningen som om selskapet var skattyter. Det samme gjelder for fradrag. For et utenlandsk selskap gis det imidlertid kun fradrag dersom deltakeren uttrykkelig erklærer at alt underlagsmateriale til selskapets regnskap vil bli fremlagt på ligningsmyndighetenes begjæring, jfr samme bestemmelses 2. pkt. Gjeldsrenter som påhviler et deltakerlignet selskap skal ikke fradragsføres i den enkelte deltakers inntekt, men føres til fradrag i selskapets inntekt før fordeling av overskudd eller underskudd på deltakerene. Dette selv om nettoinntekten for deltakeren ville blitt den samme. Betydningen ligger i sammenhengen med tidfestingen for deltakerlignede selskaper, som får fradra gjeldsrenter i det året de påløper selv om de ikke er betalt, jfr sktl § 14-20, 1. ledd, jfr § 14-2, 2. ledd.

Deretter beskattes hver enkelt deltaker når det foretas utdeling fra selskapet,

jfr sktl § 10-42, 1. ledd. Dette vil si at inntekt som opparbeides gjennom deltakerlignede selskaper dobbeltbeskattes i økonomisk forstand akkurat slik som inntjening gjennom aksjeselskap. Først beskattes overskuddet, deretter beskattes utdelingen.

Om den fremmede staten har en lavere skattetakst enn i Norge, medfører disse bestemmelsene at den norske skattyteren må betale mer skatt enn sine utenlandske kompanjonger i det samme utenlandske ansvarlige selskapet.

En annen problemstilling er at det utenlandske selskapet kan anses som eget skattesubjekt i eiendomsstaten. De utenlandske kompanjongene kan se det som en fordel å beholde overskuddet i selskapet inntil videre. Skatten til kildestaten er allerede betalt fra selskapet sin side, og derfor er det kanskje ikke ønskelig for de andre (utenlandske) ansvarlige deltakerene å ta mer midler ut fra selskapet.

For den norske skattyteren vil det derimot kunne være ønskelig å ta ut midler for å dekke differansen mellom den utenlandske og den norske skatten.

En slik uenighet kan oppstå mellom norske ansvarlige deltakere også. Men hvor det utenlandske ansvarlige selskapet beskattes som sådan av den fremmede staten vil det i praksis lettere kunne bli en skjevhet mellom den norske skattyterens faktiske inntekt og beskatningen enn om selskapet var norsk.

4.1.2 Å KJØPE ANDEL I DELTAKERLIGNET SELSKAP I UTLANDET SOM EIER FAST EIENDOM I UTLANDET

Ved kjøpet fastsettes andelens inngangsverdi, som utgjøres av kjøpesummen, anskaffelseskostnader, deltakerens netto innskudd i selskapet og tillegg/fratrekk i skjermingsgrunnlaget, jfr sktl §§ 10-43, 3. ledd.

Er andelen mottatt som arv eller gave, trer arvingen/gavemottakeren inn i arvelaters/givers inngangsverdi, jfr sktl § 10-46, jfr § 10-33.

4.1.3 Å SELGE ANDELER I DELTAKERLIGNET SELSKAP I UTLANDET SOM EIER FAST EIENDOM I UTLANDET

For *fysiske personer* er gevinst ved salg av andeler i deltakerlignet selskap skattepliktig som "alminnelig inntekt", jfr sktl § 10-44, 1. ledd, 1. pkt. Tilsvarende er et eventuelt tap fradragsberettiget, jfr samme bestemmelses 2. pkt. Gevinsten/tapet beregnes ved å trekke inngangsverdi og salgskostnader fra salgssummen, jfr samme bestemmelses 2. ledd.

For *aksjeselskap* (A) får gevinst ved avhendelse av andel i det utenlandske deltakerlignede selskapet (B) skattefritt, jfr sktl § 2-38, 1. ledd, bokstav a, jfr samme bestemmelses 2. ledd, bokstav b. Tilsvarende gis det ikke fradragsrett om andelene i det deltakerlignede selskapet (B) selges med tap.

Gevinsten/tapet ved avhendelsen av andelen i det deltakerlignede selskapet (B) er likevel skattepliktig/fradragsberettiget hvis nærmere bestemte vilkår er oppfylt, jfr sktl § 2-38, 3. ledd, bokstav e. Dersom det deltakerlignede selskapets (Bs) beholdning av aksjer i selskap som er hjemmehørende i land utenfor EØS utgjør mer enn 10 % av selskapets (Bs) totale verdier av aksjer ved salgstidspunktet, er henholdsvis gevinsten eller tapet ved avhendelsen av andelene i det deltakerlignede selskapet (B) skattepliktig eller fradragsberettiget for aksjeselskapet (A).

4.2 SKATTEAVTALENE

4.2.1 Å EIE ANDELER I UTENLANDSK DELTAKERLIGNET SELSKAP SOM EIER FAST EIENDOM I UTLANDET - INNTEKTSSKATT

En sak er at eiendomsstaten har førsterett til beskatning av inntekt fra fast eiendom som eies av eiendomsselskapet, jfr både OECD, NSA og DBA Spania art. 6, (4), jfr (1).

En annen problemstilling er eiendomsstatens beskatningsrett av utdelninger fra eiendomsselskapet til den norske andelshaveren.

Skatteavtalenes artikkel 10 omhandler "*dividends paid by a company*" (= dividender som utdeles av et selskap). Imidlertid betegner begrepet "*company*" (= selskap) bare selskap som er selvstendige skattesubjekter, jfr OECD art. 3, (1), bokstav b, jfr NSA art. 3, (1), bokstav c og jfr DBA Spania art. 3, (1) bokstav e.

Dette betyr at om et selskap ikke anses som et eget skattesubjekt, så er ikke dividender/utdelninger fra dette selskapet omhandlet av skatteavtalene. Dermed blir spørsmålet om selskapet anses som et eget skattesubjekt. Svaret avhenger av de interne reglene i den staten som anvender avtalen. Et ansvarlig selskap anses ikke som et eget skattesubjekt etter norske interne regler, jfr sktl § 2-2, 2. ledd, bokstav a.

Dette gjenspeiles videre av at samme artikkel begrenser "*dividends*" (= *utdelninger*) til kun å gjelde utdelninger som "*is subjected to the same taxation treatment as income from shares*" (= *er undergitt den samme skattemessige behandling som inntekt fra aksjer*), jfr både OECD og DBA Spania art. 10, (3) og jfr NSA art. 10, (6).

Et spørsmål er da om norske interne regler om inntekt fra deltakerlignet selskap kan sies å være undergitt den samme beskatningen som inntekt gjennom aksjeselskap.

Deltakermodellen i intern norsk rett anviser en beskatningsmåte som ligner på aksjonærmodellen. Først beskattes selskapets overskudd, deretter beskattes deltakeren en gang til for sin andel av utdelingen, jfr sktl §§ 10-41 og 10-42. Derfor kan det hevdes at utdeling fra deltakerlignet selskap omfattes av skatteavtalenes artikkel 10. Under forbehold om dette, vil det si at det gjelder de samme reglene både for aksjeutbytte og utdeling fra

ansvarlig selskap (se ovenfor i kapittel 3.2.1 om de nærmere vilkårene for statenes beskatningsrett av dividende).

På den annen side er skatteavtalenes definisjon av 'selskap' klar på at begrepet bare gjelder selskap som er egne skattesubjekter. En ytterligere indikasjon på dette er at den nordiske skatteavtalen omtaler selskaper som ikke er selvstendige skattesubjekter med begrepet 'personsammenslutning' som et alternativ til 'selskap', jfr NSA art. 3, (1), bokstav d, jfr art. 13, (7).

I så tilfelle er en problemstilling om skattyters inntekt i form av utdelninger fra deltakerlignet selskap kan omfattes av andre bestemmelser i skatteavtalene.

Skatteavtalene har en "sekkebestemmelse" om inntekt "*not dealt with in the foregoing Articles*" (= *som ikke er omhandlet i de foranstående artikler*), jfr både OECD og DBA Spania art. 21, (1), og NSA art. 22, (1). Dette gjelder uavhengig av hvilke av statene som er kilde for inntekten. Denne løsningen vil si at den norske skattyters utdeling fra det utenlandske deltakerlignede selskapet beskattes av Norge.⁴²

4.2.2 Å KJØPE ANDELER I UTENLANDSK DELTAKERLIGNET SELSKAP SOM EIER FAST EIENDOM I UTLANDET

Dobbeltbeskatning som eventuelt ville følge av at både hjemstaten og eiendomsstaten har omsetningsskatt ved kjøp av fast eiendom er som nevnt over ikke regulert i skatteavtalene.

⁴² Om derimot det deltakerlignede selskapet var et norsk selskap med fast driftssted i den utenlandske staten, ville unntaksbestemmelsen i punkt (2) komme til anvendelse. Inntekten ville da beskattes av den utenlandske staten som virksomhetsinntekt, jfr OECD art. 7. Dette ville imidlertid bare gjelde dersom inntekten ikke skrev seg fra fast eiendom i Norge.

4.2.3 Å SELGE ANDELER I UTENLANDSK DELTAKERLIGNET SELSKAP SOM EIER FAST EIENDOM I UTLANDET

Problemstillingen i dette kapittelet er fordelingen av beskatningsretten mellom Norge og eiendomsstaten når en norsk skattyter selger andeler i et deltakerlignet selskap som eier fast eiendom i utlandet.

Mønsteravtalens regel om beskatning av gevinst ved salg av andeler i utenlandsk selskap gjelder bare "*shares*" (= *aksjer*), jfr OECD art. 13, (4). Dermed omfatter ikke denne bestemmelsen gevinster fra andel i deltakerlignet selskap. Dette kan som nevnt over ses i sammenheng med at begrepet "*company*" (= *selskap*) i Mønsteravtalen bare betegner selskap som er selvstendige skattesubjekter, jfr OECD art. 3, (1), bokstav b.

Problemstillingen er derfor hvilke regler i Mønsteravtalen som gjelder for beskatning av gevinst fra andeler i et deltakerlignet selskap.

Om en skatteavtale skulle bli inngått etter Mønsteravtalen uten å innta en særskilt bestemmelse om gevinst fra andel i deltakerlignet selskap, skal "*gains from the alienation of any property, other than that referred to in paragraphs 1, 2, 3 and 4*" (= *gevinster ved avhendelse av enhver annen formuesgjenstand enn de som er omhandlet i punktene 1, 2, 3 og 4*) bare kunne skattlegges i den staten selgeren er bosatt, jfr OECD art. 13, (5).

Dette er en generell regel som omfatter gevinster som ikke faller inn under noen av de andre alternativene i artikkel 13.⁴³ Dette vil si at gevinst av andel av utenlandsk deltakerlignet selskap som eier fast eiendom i utlandet gevinstbeskattes i Norge.

I hovedsak er det tilsvarende bestemmelser i den nordiske skatteavtalen og skatteavtalen med Spania, jfr henholdsvis NSA art. 13, (2) og (6), jfr art. 3, (1), bokstav c og DBA Spania art. 13, (4), (5), (6) og (7), jfr art. 3, (1), bokstav e. Eiendomsstaten har på nærmere vilkår førsteretten på beskatning. Derimot har den Norge førsteretten på beskatning av inntekt fra alle andre gevinster.

⁴³ Se Norsk Skattavtalerett, Oslo 2006, side 657, kapittel 17.3.2 siste avsnitt.

Imidlertid gjelder det en unntaksregel for andelshavere i "*personsammenslutninger*" i de nordiske land, jfr NSA art 13, (7). Den nordiske skatteavtalens definisjon av 'personsammenslutning' gjelder "*sammenslutning som ikke beskattes som et selvstendig skattesubjekt*", jfr NSA art. 3, (1), bokstav d. Begrepet betegner med andre ord deltakerlignede selskaper. Bestemmelsen gjelder "*fysisk person*" som for eksempel har fått bosted i Norge, men som tidligere har bodd i Sverige. Da omfattes andelshavere i deltakerlignet selskap også etter intern norsk rett. Eiendomsstaten, Sverige i dette eksempelet, har da beskatningsrett om de øvrige vilkår er oppfylt:

For det første må salget av andelen(e) skje på et tidspunkt i løpet av de fem nærmeste årene etter det året da den norske andelshaveren opphørte å ha bosted i Sverige.

For det andre må andelsgevinsten *enten* komme fra andel i et deltakerlignet selskap som ifølge svensk lovgivning er hjemmehørende i Sverige, *eller* så må andelsgevinsten komme fra et deltakerlignet selskap hjemmehørende i Norge. Ved sistnevnte alternativ må verdien av den solgte andelen hovedsakelig, direkte eller indirekte, bestå av aksjer, en andel eller rettighet i selskap som ifølge svensk lovgivning er hjemmehørende i Sverige.

Gjennomføringen av beskatningen skjer i henhold til den interne retten i den staten som har beskatningsretten.

5 INTERN NORSK TIDFESTING⁴⁴

En sak er at det oppstår skatteplikt eller fradragrett. Et annet spørsmål er når denne skatteplikten/fradragretten må oppfylles/kan benyttes. Selve grunnlaget for skatteplikten kan oppstå både ett og flere år før denne skatten må betales.

For oversiktens skyld minner jeg her om at tidfestingsreglene om gevinster/tap ved salg/realisasjon kun er aktuelle når boligen som selges ikke er skattyters egen bolig (og skattyter samtidig oppfyller vilkårene for skattefritak).⁴⁵

5.1 TIDFESTING AV INNTEKT/GEVINST

I utgangspunktet skal en gevinst "*tas til inntekt i det året da*" inntekten/gevinsten "*tilflyter skattyteren*", jfr sktl § 14-2, 1. ledd, 1. pkt.

For fast eiendom i utlandet betyr dette at utleieinntekter er skattepliktige i det året skattyteren "*får en ubetinget rett til ytelsen*", jfr sktl § 14-2, 1. ledd, 2. pkt. At skattyteren får en ubetinget rett til ytelsen innebærer ikke bare tidspunktet for når han/hun mottar betaling eller fordringen forfaller til betaling, men også etterhvert gjennom den løpende perioden den faste eiendommen stilles til leietakerens disposisjon. For eksempel kan en fast eiendom leies ut for desember måned. Det er avtalt at betaling først skal skje i januar. Likevel vil leieinntekt anses å ha tilflyttet skattyter i desember. Og tilsvarende vil utleier den 15. desember ha fått en ubetinget rett til halvparten av husleien for desember.

For at selger av fast eiendom skal få en ubetinget rett til gevinsten må han/hun ha overlevert rådigheten over eiendommen til kjøperen. En gjensidig bebyrdende avtale i seg selv er altså ikke nok. Selger/skattyter må med andre ord ha prestert sin egen ytelse - den faste eiendommen. Skattyter "*kan*" velge å ta "*hele eller deler av vederlaget til inntekt i realisasjonsåret*", jfr sktl § 14-44, 1. ledd. Det vil si at skattyter kan velge om han/hun vil

⁴⁴ Se kapittel 6.4.2 om tidfesting av maksimalt kreditfrag for utenlandsk betalt skatt.

⁴⁵ Gevinst/tap ved realisasjon av egen bolig er som nevnt i kapittel 2.1.3.1.1 verken skattepliktig eller fradragberettiget.

bli beskattet for gevinsten direkte, det vil si med én gang, eller fordele beskatningen over flere år.

Om skattyter velger å kun ta deler av salgsgevinsten til inntekt i realisasjonsåret, betyr dette at skattyter må føre gevinsten på en egen "gevinst- og tapskonto", jfr sktl § 14-44, 3. ledd, 1. pkt., jfr § 14-45.

Det er kun den delen av gevinsten som skattyter ikke har inntektsført direkte som føres inn på gevinst- og tapskontoen, jfr sktl § 14-44, 3. ledd, 3. pkt. Det at skattyter velger å føre gevinsten på en egen gevinst- og tapskonto, medfører at gevinsten "*minst*" skal inntektsføres med 20 % av den positive saldoen, jfr sktl § 14-45, 4. ledd, 1. pkt.⁴⁶ Det vil si at skattyter også her har en valgmulighet til å velge hvor mye av gevinsten som skal inntektsføres, eller med andre ord beskattes, så lenge skattyteren inntektsfører minimum 20 % av gevinsten.

Det kan være flere grunner til at skattyter vil anse det som en fordel å ikke bli beskattet for hele gevinsten med én gang. Skattyteren kan for eksempel ikke ha noen fradragsberettigede kostnader i realisasjonsåret, men han/hun har i sikte fradragsberettigede tap de nærmeste årene. Om skattyteren da velger å bli beskattet i realisasjonsåret, betyr det at skattyter da blir beskattet for hele gevinsten med én gang. Om skattyter derimot venter, til senere år, vil skattyter kunne fradra senere tap i realisasjonsgevinsten. Skattyter vil uansett kunne fradra de senere tap i senere inntektsår, men det kan hende at skattyter da ikke samtidig har nok inntekt til å få fradragsført tapene sine så fort som han/hun ønsker.

⁴⁶ Jeg forutsetter her at saldoen er positiv og at det kun er ført denne ene gevinsten fra denne ene realisasjonen på gevinst- og tapskontoen. Saldoen vil derimot i praksis på den ene side kunne være negativ om det tidligere er ført større tapssummer enn gevinstsummer på gevinst- og tapskontoen. På den annen side kan saldoen på kontoen også være høyere enn gevinstsummen om det gjenstår tidligere ikke-inntektsførte gevinster på kontoen.

5.2 TIDFESTING AV KOSTNADER/AVSKRIVNINGER OG FREMFØRING AV UNDERSKUDD

Kostnader kan som hovedregel fradras i det året da det oppstår en "*ubetinget forpliktelse*" for skattyteren til å dekke eller innfri kostnaden, jfr sktl § 14-2, 2. ledd, 1. pkt.⁴⁷

Motsatt løsning gjelder for varige og betydelige driftsmidler, jfr sktl § 14-40. Disse kan bare saldoavskrives med bestemte maksimum-satser, jfr sktl § 14-43. Derfor kan forretningsbygg kun avskrives med 2 prosent i året, og bygg og anlegg/hoteller o.l. kan avskrives med maksimum 4 prosent per år, jfr sktl § 14-43, 1. ledd, henholdsvis bokstav i og h.

For tap ved realisasjon er det i motsetning til gevinst ved realisasjon ingen valgmulighet mellom direkte tapsføring eller føring på gevinst- og tapskonto. Tap "*skal*" føres på en gevinst- og tapskonto, jfr sktl § 14-44, 3. ledd, 1. pkt. Tap ved salg av fast eiendom kan dermed ikke fradragsføres direkte.

Et eventuelt underskudd kan fremføres et senere inntektsår, jfr sktl § 14-6. Det er et vilkår at tidligere års underskudd er fradratt før det nyere års underskudd.

⁴⁷ Se kapittel 2.1.1.1.3 om fradragsberettigede kostnader.

6 AVVERGELSE AV INTERNASJONAL DOBBELTBESKATNING

Skatteavtalenes enkelte artikler om fordeling av beskatningsretten uttrykker bare at de respektive skatter "*may be taxed*" (= *kan beskattes*) av den andre staten, jfr for eksempel OECD artiklene 6, 10 og 13.

En annen problemstilling er hvordan dobbeltbeskatning avverges. Når Norge er gitt eksklusiv beskatningsrett, foreligger det ikke dobbeltbeskatning av norske skattytere. Da er det ikke grunnlag for kreditfradrag i norsk skatt.

Om derimot eiendomsstaten er gitt eksklusiv beskatningsrett må Norge avverge dobbeltbeskatning. Både nasjonalt og internasjonalt er det konsensus om å avverge juridisk dobbeltbeskatning, men Mønsteravtalen beskriver to forskjellige måter Norge kan forebygge dobbeltbeskatning, jfr OECD kapittel V. *Unntaksmetoden* medfører at Norge lar være å skattlegge den aktuelle inntekten, jfr OECD art. 23 A. *Kreditmetoden* medfører at både eiendomsstaten og Norge kan beskatte inntekten, men at skattyteren får kreditfradrag i norsk skatt for skatt som er betalt til eiendomsstaten. Mønsteravtalens Norske skatteavtaler fra og med 1992 bygger hovedsakelig på kreditmetoden. Derfor er kreditmetoden brukt i over halvparten av de norske skatteavtalene.

6.1 INTERNRETTENS OG SKATTEAVTALENS VILKÅR FOR KREDITFRADRA

Etter norsk intern rett kan norsk skattepliktig skattyter "*kreve fradrag i norsk skatt for endelig fastsatt inntektsskatt eller formuesskatt*", jfr sktl § 16-20, 1. ledd, 1. pkt.

De internrettslige reglene om kreditfradrag for utenlandsk skatt gjelder både om Norge og eiendomsstaten har en skatteavtale basert på kreditmetoden, og om Norge ikke har en skatteavtale med den aktuelle staten. Imidlertid gjelder de internrettslige reglene om kreditfradrag bare "*så langt de passer*" dersom det foreligger en skatteavtale, jfr sktl § 16-27. Skatteavtalene forutsetter at skattyteren er bosatt/hjemmehørende i en av statene, jfr OECD art. 4. Om det er inngått en skatteavtale, kan den ha vilkår som går på tvers av de interne kreditfradragsreglene. Da vil de interne reglene vike for skatteavtalen, men "*gis anvendelse så langt de passer*", jfr sktl § 16-27.

Det må ikke foreligge en skatteavtale som anser skattyter for å være "*skattemessig bosatt eller hjemmehørende*" i eiendomsstaten, jfr sktl § 16-20, 1. ledd, 3. pkt. En slik skatteavtale ville medføre at skattyteren enten ikke har skatteplikt til Norge, eller at skattyteren kun har begrenset skatteplikt til Norge for inntekt/formue som har kilde i Norge, jfr sktl § 2-3.

Om skattyteren kun har begrenset skatteplikt til Norge, er utgangspunktet at dette vilkåret hindrer skattyteren i å kunne kreve kreditfradrag i denne skatten. Imidlertid vil dette vilkåret kunne komme i strid med ikke-diskrimineringsbestemmelsen i skatteavtalen.

6.2 SKATT I FREMMED STAT

Problemstillingen her er hvilke utenlandske skatter som kan brukes til fradrag i norsk skatt.

Skatten må gjelde inntekt "*med kilde i fremmed stat*", jfr sktl § 16-20, 1. ledd, bokstav a. Fast eiendom i utlandet vil alltid ha kilde i eiendomsstaten. Videre må kreditfradraget gjelde skatt som er betalt i "*vedkommende fremmede stat hvor inntekten har kilde*". Det vil si at skatt som eiendomsstaten har utlignet på inntekt fra en tredje stat, ikke kommer til fradrag i norsk skatt på inntekt som har kilde i eiendomsstaten.

Kreditfradraget må gjelde inntektsskatt som er "*endelig fastsatt*", jfr sktl § 16-20, 1. ledd. Forhåndsbetalt skatt til eiendomsstaten, som dermed kanskje senere tilbakebetales til skattyter, vil ikke være endelig fastsatt.

I forarbeidene uttaler departementet at det "*avgjørende*" vilkåret for å få kreditfradrag "*er om den er utlignet direkte på inntekt eller formue etter beskatningsmessige prinsipper*", jfr Ot.prp.nr.46 (1995-1996) kap. 4.4.1, 3. avsnitt. Departementet uttaler videre (i 4.avsnitt) at dersom det er tvil om en innbetaling til eiendomsstaten er en skatt "*kan det være et avgjørende moment at det er beregnet av en inntektsstrøm*". Og videre (også 4. avsnitt) uttaler departementet at det er "*et naturlig utgangspunkt for vurderingen å legge norske kriterier for begrepet skatt til grunn*". Det vil si at vurderingen av om en utenlandsk inntektsskatt-/formuesskatt tilsvarer den norske

inntekts-/formuesskatten, i utgangspunktet følger norske regler. Dette omfatter skatter ilagt etter skattelovens kapittel 4 og 5.

Dette vil si at det ikke gis skattefradrag for avgifter på fast eiendom, slik som kommunale avgifter, omsetningsavgift eller andre indirekte skatter. Slike skatter er imidlertid gitt fradragsrett i alminnelig inntekt, jfr sktl § 6-15.⁴⁸

Ved tvil om en innbetaling til eiendomsstaten skal anses som en skatt, kan Finansdepartementet "*i særlige tilfelle*" samtykke i at skatt som er belastet skattyter skal anses å være skatt belastet av den eiendomsstaten, og dermed berettiget til kreditfradrag etter skattelovens § 16-20, jfr sktl § 16-26.

Om det gis slikt fradrag i skatten etter skattelovens §§ 16-20 flg. "*gis det ikke fradrag for den utenlandske skatten etter andre regler*", jfr sktl § 16-24.

Det vil si at det for eksempel ikke gis fradragsrett i inntekt for betalt avgift på fast eiendom i utlandet etter skattelovens § 6-15, om departementet har samtykket til at den aktuelle skatten skal inngå i kreditfradraget, jfr sktl § 16-26.

Når det gjelder betalt skatt (inntekts-/formuesskatt) på fast eiendom i utlandet, vil denne skatten alltid inngå i kreditfradraget uten samtykke fra departementet fordi slik skatt alltid regnes å tilsvare norsk skatt (inntekts-/formuesskatt).

I Norge er det nettoinntekten (og nettoformuen) av den faste eiendommen som beskattes. I eiendomsstaten kan det derimot være bruttoformuen som beskattes. Skattefradragsretten skiller ikke mellom skatt betalt på henholdsvis nettoinntekt og bruttoinntekt. Skattyteren kan derfor få fradrag uavhengig av om den utenlandske skatten er beskattet av en brutto- eller nettostørrelse.

⁴⁸ Se nærmere kapittel 2.1.1.1.3 om fradragsberettigede kostnader. Det er viktig å skille mellom skattefradrag og kostnadsfradrag. At skattyter får kostnadsfradrag i alminnelig inntekt, vil si at skattyter får fradrag i grunnlaget for beskatningen. For eksempel har skattyter kr 100 i kostnadsfradrag i alminnelig inntekt. Om skattyter beskattes med et skattetrekk på 36 %, vil skattyters skatt reduseres med kr 36 av disse 100 kronene. For skattyter sin del ville det derfor derimot vært bedre med skattefradrag, for da får skattyter fradrag krone for krone. For et skattefradrag på kr 100 vil redusere selve skatten med 100 kroner.

Skattyter må godtgjøre at han/hun har blitt "*ilagt*" skatt i den "*fremmede*" staten, og at denne skatten er "*betalt*", jfr sktl § 16-20-1. ledd, jfr FSFIN § 16-28-8.⁴⁹ Det vil si at skatten må være betalt til eiendomsstaten og ikke en tredje stat. Ligningsmyndighetene kan kreve dokumentasjon i form av en notarialbekreftet kopi, og at dette dokumentet er oversatt til norsk av en autorisert translatør, jfr FSFIN § 16-28-10, henholdsvis 1. og 2. ledd. Det er derfor skattyters plikt å kunne bevise at hans/hennes krav om kreditfradrag er berettiget. Dette samsvarer med skatteavtalenes vilkår om at kreditfradraget må gjelde "*tax paid*" (= *betalt skatt*) i den andre staten, jfr både OECD og DBA Spania art. 23 B, (1), bokstav a, jfr NSA art. 25, (5), bokstav a, nr 1.

Det følger videre av skatteavtalenes artikkel 2 at den aktuelle skatten må omfattes av den enkelte skatteavtale. Er en inntektstype ikke omfattet av skatteavtalen, og det dermed oppstår dobbeltbeskatning, er det opp til de enkelte staters interne rett hvorvidt inntekten skal beskattes.

Ovenstående bestemmelser vil si at det ikke gis kreditfradrag for skatt som tilsvarer den norske tilleggsskatten eller forsinkelsesavgiften. Heller ikke gis det skattefradrag for eiendomsskatt. Eiendomsskatt er i motsetning til skatt på alminnelig inntekt (og personinntekt) en skatt på eiendommen som et objekt. Derfor foreligger det ikke dobbeltbeskatning om eiendomsstaten innkrever eiendomsskatt. Derfor gis det heller ikke kreditfradrag for utenlandsk betalt eiendomsskatt eller tilsvarende skatt på den faste eiendommen.

6.3 SAMME SKATTYTER

Skatten det kreves kreditfradrag for må være ilagt den samme "*skattyteren*" som her i riket må svare skatt, jfr sktl § 16-20, 1. ledd. Det vil si at om en skattyter A i en fremmed stat betaler skatt til den fremmede staten på vegne av en annen skattyter B, så får ikke skattyter A kreditfradrag for denne fremmede skatten i den norske skatten.

⁴⁹ FSFIN - Finansdepartementets forskrift til skatteloven, jfr sktl § 16-28.

Et unntak fra dette kravet gjelder for skattyter som er aksjeselskap/morselskap (A) og "*som eier minst ti prosent av kapitalen og minst ti prosent av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen*" i utenlandsk aksjeselskap (B), jfr sktl § 16-30, 1. ledd, 1. pkt.

Det er et vilkår at aksjeselskapet (A) har hatt dette eierskapet/stemmeretten i en "*sammenhengende periode på to år*", og at disse to årene "*omfatter tidspunktet*" aksjeselskapet (A) mottar utbytte fra det utenlandske aksjeselskapet (B), jfr samme bestemmelses 2. pkt.

Om disse kravene er oppfylt kan aksjeselskapet (A) få kreditfradrag for skatt av utbytte fra det utenlandske aksjeselskapet (B) som godtgjøres å være betalt til den fremmede staten, jfr sktl § 16-30, 2. ledd, bokstav a. Videre kan aksjeselskap (A) få fradrag for inntektsskatt av det utenlandske aksjeselskapets (Bs) overskudd, jfr samme bestemmelses bokstav b. Kreditfradraget er begrenset til aksjeselskapets (As) andel av aksjeutbytte fra det utenlandske aksjeselskapet (B). Det vil si at om den fremmede staten har den samme beskatningsformen som Norge bruker overfor henholdsvis aksjeselskap og aksjeutbytte, gir Norge kreditfradrag til det norske aksjeselskapet/morselskapet.

En annen problemstilling er at skattyteren som subjekt kan defineres forskjellig i Norge og i den fremmede staten. For eksempel i Norge defineres ikke et ansvarlig selskap som et eget skattesubjekt, jfr sktl § 2-2, 2. ledd, bokstav a. Det kan derimot hende at den fremmede staten definerer det samme selskapet som et eget skattesubjekt. Dette er avhjulpet ved at skattyter som etter norske regler deltakerlignes for sin andel av inntekten av et utenlandsk selskap "*kan kreve fradrag i norsk skatt for en forholdsmessig del av den skatten som selskapet har betalt*" i den fremmede staten, jfr sktl § 16-20, 2. ledd.

De ovenstående reglene om kreditfradrag for deltakere i utenlandsk ansvarlig selskap gjelder tilsvarende for norske deltakere i såkalte NOKUS-selskaper, jfr sktl § 16-20, 2. ledd.⁵⁰ Som forøvrig også kan være organisert som ansvarlige selskaper. Forskjellen er beskatningsnivået i den fremmede staten. NOKUS-reglene gjelder selskaper som ligger i land hvor skattenivået er "*mindre enn to tredjedeler*" enn i Norge, jfr sktl § 10-63.

⁵⁰ NOKUS - norsk kontrollerte utenlandske selskaper som er hjemmehørende i lavskatteland, jfr sktl §§ 10-60 flg.

6.4 KREDITFRADRAGETS OMFANG - MAKSIMALT KREDITFRADrag

Problemstillingene i nedenstående underkapitler dreier seg om hvilke begrensninger som gjelder i skattyters rett til (skatte-)kreditfradrag.

6.4.1 FAKTISK DOBBELTBESKATNING

Her er problemstillingen om skattyter virkelig er dobbeltbeskattet, og størrelsen på det eventuelle kreditfradraget.

For det første må kreditfradraget gjelde "*inntekt eller formue som er skattepliktig i Norge*", jfr sktl § 16-21, 3. ledd. Skatten i Norge og skatten i eiendomsstaten må gjelde den samme inntekten/formuen. Med andre ord må det rent faktisk foreligge dobbeltbeskatning. Det ville ikke være dobbeltbeskatning om skatten i Norge og eiendomsstaten dreide seg om forskjellige inntekter/formuesobjekter. For eksempel så er gevinst ved realisasjon av boligeiendom på nærmere vilkår ikke skattepliktig inntekt i Norge, jfr sktl § 9-3, 2. ledd.⁵¹ Om eiendomsstaten beskatter en slik gevinst, foreligger det ikke dobbeltbeskatning. Derfor gis det heller ikke skattefradrag i norsk skatt.

Et spørsmål som må besvares for å vite om en inntekt er dobbeltbeskattet er at man fastslår hvor de forskjellige inntekter er inntjent. Inntekter og utgifter tilordnes Norge eller utlandet etter hvor inntekten "*rettmessig er oppebåret*" eller utgiften "*rettmessig er pådratt*", jfr FSFIN § 16-28-4, bokstav a. Om utgiftene ikke kan tilordnes en bestemt inntekt i det ene eller det andre landet, skal utgiftene tilordnes Norge eller den fremmede staten "*forholdsmessig*" etter hvor resten av nettoinntekten er tilordnet, jfr FSFIN § 16-28-4, bokstav b, 1. pkt. Gjeldsrenteutgifter skiller seg fra andre utgifter ved at de "*alltid*" skal tilordnes Norge eller den fremmede staten "*forholdsmessig etter hvor nettoinntekten for øvrig er tilordnet*", jfr FSFIN § 16-28-4, bokstav b, henholdsvis 2. og 1. pkt. Det vil si at det spiller ingen rolle om gjeldsrentene beskriver seg fra gjeld i Norge eller i den fremmede staten. Gjeldsrenter fordeles alltid på samme måte.

⁵¹ Se nærmere i kapittel 2.1.3.1.1 om skattefritak ved salg av egen bolig.

Dette medfører at jo høyere andel utenlandsinntekten utgjør av skattyters samlede inntekt, jo høyere vil det maksimale kreditfradraget for utenlandsk skatt være.

For det andre vil utenlandsk inntektsskatt bare komme til fradrag i norsk inntektsskatt, jfr sktl § 16-21, 2. ledd, 2. pkt.

For eksempel får ikke skattyteren fradrag for utenlandsk formuesskatt i norsk inntektsskatt. Derimot skiller ikke bestemmelsen mellom inntektsarter (eller arter av formuesskatt).

For det tredje kan kreditfradraget "*ikke overstige den delen av norsk skatt på samlet skattepliktig inntekt, beregnet før fradraget, som forholdsmessig faller*" på inntekten, jfr sktl § 16-21, 1. ledd, 1. pkt. I norsk rett betyr dette at all utenlandsinntekt inngår i beregningen selv om skattyter har inntekt fra flere stater. Det vil si at om den samlede utenlandske inntekten utgjør 1/3 av skattyters totale (både norske og utenlandske) samlede inntekter så reduseres 1/3 av den norske skatten gjennom et kreditfradrag for den utenlandske skatten.

Dette stemmer overens med Mønsteravtalens bestemmelse om at fradraget ikke skal "*exceed that part of the income tax..., as computed before the deduction is given, which is attributable, as the case may be, to the income... which may be taxed in that other state*" (= *overstige den del av inntektsskatten..., beregnet før fradrag er gitt, som kan henføres henholdsvis til den inntekt... som kan skattlegges i den annen kontraherende stat*), jfr OECD art. 23 B, (1), 2. ledd.

For det fjerde er kreditfradraget begrenset til den inntektsskatten som skattyteren "*har betalt i kildestaten*" på denne inntekten, jfr sktl § 16-21, 1. ledd, 2. pkt. Det vil si at skattyter ikke får fradrag for mer enn det han faktisk har betalt i utenlandsk inntektsskatt.

Reglene ovenfor medfører at den norske skattyteren minimum må betale skatt tilsvarende skattenivået i Norge (så sant skattyteren ikke har underskudd i Norge).

Om det samlede utenlandske skattenivået er høyere enn det norske, vil det i stedet være dette skattenivået som vil være utslagsgivende for den norske skattyteren.

Dersom skattyter både har inntekt fra et land med høyere skattenivå enn det norske, og et land med lavere skattenivå enn det norske, vil skattenivået fra det utenlandske lavskattelandet kunne utligne skattenivået fra det utenlandske høyskattelandet. Dette fordi

det som nevnt er den samlede utenlandske inntekten som gjelder som grunnlag for beregning av skattefradraget.

Dersom skattyteren samlet sett har underskudd, er det ingen norsk skatt å få fradrag i. Da vil skattesatsen tilsvare den utenlandske skattesatsen (se under i kapittel 5.4.3 om fremføringsadgang).

6.4.2 INNTEKTSPERIODE OG TIDFESTING

Et problem kan være at Norge og den fremmede staten opererer med forskjellige inntektsår. Inntektsåret angir innenfor hvilken periode aktuelle inntekter/formue beskattes. Ettersom Mønsteravtalen ikke angir hvilken inntektsperiode skattyteren kan kreve kreditfradrag for, avgjør norsk intern rett spørsmålet.

I Norge *"er inntektsperioden kalenderåret"* om ikke annet er bestemt, jfr sktl § 14-1, 1. ledd. Kreditfradraget må gjelde utenlandsk skatt *"i det inntektsåret som den utenlandske skatten må henføres etter reglene i vedkommende stat"*, jfr sktl § 16-21, 4. ledd. Videre får skattyteren kun kreditfradrag for den utenlandske skatten som skriver seg fra *"den utenlandske nettoinntekt som er oppebåret innenfor det norske skatteåret"*, jfr FSFIN § 16-28-3. Dette vil si at kreditfradraget må gjelde utenlandsk skatt som både etter norske og utenlandske regler er beskattet av inntekt som er innvunnet i samme inntektsperiode. Dette kan gi den virkning at skattyter ikke får fullt kreditfradrag selv om den utenlandske skatten er lik eller lavere enn den norske.

Et annet problem kan være at den andre staten har andre tidfestingsregler enn norsk intern rett. Selv om inntektsperioden i begge statene er samsvarende, kan statenes respektive tidfestingsregler angi forskjellige perioder for når de respektive inntekter skal beskattes. *"Utenlandsk skatt kan bare fradras i norsk skatt i det inntektsåret som den utenlandske skatten må henføres til etter reglene i vedkommende stat"*, jfr sktl § 16-21, 4. ledd. Kreditfradraget i norsk skatt kan dermed begrenses av at den fremmede statens tidfestingsregler bestemmer at utenlandsskatten henføres til en senere periode enn den norske. I tillegg kommer det et annet norsk krav til tidfestingen.

Ved beregningen av det maksimale kreditfradraget skal *"inntekter og utgifter periodiseres i samsvar med norsk skattelovgivning"*, jfr FSFIN § 16-28-5.

Dette vil si at både de norske reglene om inntektsperiode og tidfestingsperiode må sammenfalle med de tilsvarende utenlandske reglene for at skattyter skal få maksimalt kreditfradrag samtidig som den norske skatteplikten oppstår.

6.4.3 FREMFØRINGSADGANG

En sak er at skattefradraget er begrenset til maksimalt kreditfradrag, jfr sktl § 16-21.

En annen problemstilling er at det ikke finnes nok norsk skatt i det aktuelle inntektsåret til at skattyter kan bruke hele sitt kreditfradrag. Det vil si at det maksimale kreditfradraget overstiger beregnet norsk skatt på utenlandsinntekten. Denne situasjonen kan oppstå om skattyteren har fradragsberettigede kostnader i Norge som overstiger inntekten som tilordnes Norge. Da vil norsk skatt på utenlandsinntekten begrenses av disse fradragsberettigede kostnadene. Dermed får ikke skattyteren benyttet kreditfradraget for den utenlandske skatten i det året fradragsretten oppstår.

Mønsteravtalen har ikke regler om fremføringsadgang, derfor anvends norsk intern rett. Ubenyttet maksimalt kreditfradrag *"kan fremføres til fradrag i skatt i de inntil fem påfølgende årene"*, jfr sktl § 16-22, 1. pkt. Dermed er det fremføringsadgang for ubenyttet maksimalt kreditfradrag. Imidlertid er det ikke fremføringadgang for utenlandsk betalt skatt som overstiger det maksimale kreditfradraget.

7 LITTERATURLISTE

7.1 NORGES LOVER

Skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14.

Arveavgiftsloven av 19. juni 1964 nr. 14.

Tidspartloven av 13. juni 1997 nr. 37

Eiendomsskatteloven av 6. juni 1975 nr. 29.

Lov om adgang for Kongen til å inngå overenskomst med fremmede stater til forebyggelse av dobbeltbeskatning m.v. av 28. juli 1949 nr. 15.

7.2 FORSKRIFT

FSFIN - Finansdepartementets forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14.

7.3 LITTERATUR

Zimmer, Frederik. *Internasjonal inntektsskatterett*. 3. utgave. Oslo, 2003

Harboe, Einar. *Bolig i Spania*. Oslo, 2003.

Zimmer, Frederik. *Lærebok i skatterett*. Oslo, 2005.

Edward Andersson, Nils Mattsson, Aage Michelsen, Zimmer Fredrik. *Det nordiska skatteavtalet med kommentarer*. Falköping i Sverige, 1986.

Arvid Aage Skaar m fl. *Norsk skatteavtalerett*. Oslo, 2006.

Ole Gjems-Onstad. *Skattelovsamlingen 04-2005*. Oslo, 2005.

Ole Gjems-Onstad. *Skattelover og sentrale forskrifter*. Oslo, 2005.

7.4 FORARBEIDER

Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) kap. 5.3, s. 41

Ot.prp.nr.24 (2000-2001) s. 5

Ot.prp.nr.46 (1995-1996) kap. 4.4.1, 3. og 4. avsnitt

7.5 RETTSPRAKSIS

Rt. 1964 s. 1241 *Ommang-dommen*.

Rt. 1973 s. 931 *Holst*.

Rt. 1974 s. 1141 *Midtskau*

Rt. 1976 s. 1019 *Wiik*

Rt. 1993 s. 480 *Huse*

Rt. 2002 s. 1144

7.6 ANDRE KILDER

OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (Updated as of 15. July 2005)
(Mønsteravtalen), OECD Committee on Fiscal Affairs, 2006.

NSA - den nordiske skatteavtalen.

DBA Spania - skatteavtalen med Spania.

Skattedirektoratet. Lignings-ABC 2006. 28. utgave, 1. opplag 2007.

Uttalelser fra Finansdepartementet

